



UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE DE GUAYAQUIL

DEPARTAMENTO DE POSGRADO

MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TRABAJO DE TITULACIÓN

PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE

MAGÍSTER EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TEMA

VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN LAS EMPRESAS

DEL SECTOR CAMARONERO

Autora:

CPA Heiddi Maoli Troncozo Alvear

Tutor:

MCA. David Javier Reyes Andrade

GUAYAQUIL-ECUADOR

2020



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA			
FICHA DE REGISTRO DE TESIS			
TÍTULO: VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR CAMARONERO			
AUTOR: CPA Troncozo Alvear Heiddi Maoli		TUTOR: MCA. Reyes Andrade David Javier	
INSTITUCIÓN: Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil		Grado obtenido: Máster en Contabilidad y Auditoría	
MAESTRÍA: CONTABILIDAD Y AUDITORÍA		COHORTE: III	
FECHA DE PUBLICACIÓN: 2020		N. DE PAGS: 110	
ÁREAS TEMÁTICAS: Educación comercial y Administración.			
PALABRAS CLAVE: Medición, ganancia, contabilidad, estados financieros, camarón.			
RESUMEN: El siguiente trabajo de investigación presenta la valoración de los activos biológicos a su valor razonable, tomando en cuenta sus costos históricos que incurren durante todo el proceso de cría y desarrollo de las larvas en piscina hasta llegar a las condiciones de comercialización de camarones. La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad son la base fundamental para un proceso adecuado, que ayudan como muestra y ejemplo a las empresas del sector camaronero. Cabe recalcar, la insolvencia de algunas empresas provocadas por la desactualización en la aplicación de dichas normativas contables, evitando que sus activos biológicos sean reconocidos y presentados de manera fiable. Lo que ha provocado, que algunas empresas presenten en sus estados financieros, datos sobrevaluados y en otros casos datos subvaluados es a causa del desconocimiento de estas normas contables, por esta razón, la investigación entrega una guía metodológica, que ayudará a las empresas a reconocer sus activos biológicos a su valor razonable, y revelando sus estados financieros de manera fiable y oportuna a la toma de decisiones.			
N. DE REGISTRO (en base de datos):		N. DE CLASIFICACIÓN:	
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			
ADJUNTO PDF:	SI	<input checked="" type="checkbox"/>	NO <input type="checkbox"/>
CONTACTO CON AUTOR: Troncozo Alvear Heiddi Maoli	Teléfono: 0968382841	E-mail: heiddi_2091@hotmail.com	
CONTACTO EN LA INSTITUCIÓN:	PhD Eva Marjoriet Guerrero López Teléfono: 042596500 Ext. 170 E-mail: eguerrerol@ulvr.edu.ec (Directora del Departamento de Posgrado) MAE Inés María Arroba Salto Teléfono: 042596500 Ext. 170 E-mail: iarobas@ulvr.edu.ec (Coordinadora de Maestría)		

DEDICATORIA

A mi musa e inspiración Lira Alvear, a mi héroe Jefferson Troncozo y a mis preciosos sobrinos Derlis y Amy que son la luz de mis ojos.

A Edison, Michell y Rolando.

Heiddi Troncozo Alvear

“Solo se vive una vez, pero si haces las cosas bien, una vez es más que suficiente.”

Mae West

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por darme salud, sabiduría y fortaleza para la realización de este trabajo.

A mi amada familia por todo su apoyo y amor incondicional durante toda la etapa de la Maestría, en especial a mi madre y hermanos por su fe en mí.

A la Universidad Laica Vicente Rocafuerte por darme la oportunidad de obtener mi Maestría, a mi tutor y profesores quienes compartieron sus conocimientos y experiencias.

Heiddi Troncozo Alvear

INFORME TURNITIN

Troncozo / Reyes

por Heiddi Troncozo

Fecha de entrega: 23-ago-2020 10:50p.m. (UTC-0500)

Identificador de la entrega: 1373220557

Nombre del archivo: 1._Trabajo_de_Titulaci_n_TRONCOZO_HEIDDI_22082020.docx (176.65K)

Total de palabras: 19471

Total de caracteres: 104553



Troncozo / Reyes

INFORME DE ORIGINALIDAD

5%

INDICE DE SIMILITUD

9%

FUENTES DE
INTERNET

0%

PUBLICACIONES

3%

TRABAJOS DEL
ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1

www.fao.org

Fuente de Internet

5%

2

ojs.supercias.gob.ec

Fuente de Internet

1%

Excluir citas

Activo

Excluir coincidencias

< 1%

Excluir bibliografía

Activo



MCA. David Javier Reyes Andrade

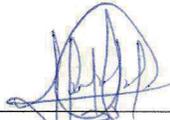
CI: 0911296382

**CERTIFICACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS DE
AUTOR**

Guayaquil, 22 de julio de 2020

Yo, **Heiddi Maoli Troncozo Alvear** declaro bajo juramento, que la autoría del presente trabajo me corresponde totalmente y me responsabilizo con los criterios y opiniones científicas que el mismo se declara, como producto de la investigación realizada.

De la misma forma, cedo mis derechos de autor a la Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil, según lo establecido por las normativas institucionales vigentes.

Firma:  _____
CPA. Heiddi Troncozo Alvear

CERTIFICACIÓN DEL TUTOR DE LA TESIS

Guayaquil, 22 de Julio de 2020

Certifico que el trabajo titulado “**Valoración de los Activos Biológicos en las Empresas del Sector Camaronero**” ha sido elaborado por la Srta. **CPA. Heiddi Maoli Troncozo Alvear**, bajo mi tutoría, y que el mismo reúne los requisitos para ser defendido ante el tribunal examinador que se designe al efecto.



MCA. David Javier Reyes Andrade
DIRECTOR DE TRABAJO DE TITULACIÓN

RESUMEN EJECUTIVO

El siguiente trabajo de investigación presenta la valoración de los activos biológicos a su valor razonable, tomando en cuenta sus costos históricos que incurren durante todo el proceso de cría y desarrollo de las larvas en piscina hasta llegar a las condiciones de comercialización de camarones.

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad son la base fundamental para un proceso adecuado, que ayudan como muestra y ejemplo a las empresas del sector camaronero. Cabe recalcar, la insolvencia de algunas empresas provocadas por la desactualización en la aplicación de dichas normativas contables, evitando que sus activos biológicos sean reconocidos y presentados de manera fiable.

Lo que ha provocado, que algunas empresas presenten en sus estados financieros, datos sobrevaluados y en otros casos datos subvaluados es a causa del desconocimiento de estas normas contables, por esta razón, la investigación entrega una guía metodológica, que ayudará a las empresas a reconocer sus activos biológicos a su valor razonable, y revelando sus estados financieros de manera fiable y oportuna a la toma de decisiones.

PALABRAS CLAVE: Medición, ganancia, contabilidad, estados financieros, camarón.

ABSTRACT

The following research work presents the valuation of biological assets at their fair value, taking into account their historical costs incurred during the entire process of rearing and developing the larvae in the pool until reaching the conditions of commercialization of shrimp.

The application of International Financial Reporting Standards and International Accounting Standards are the fundamental basis for an adequate process, which help companies and companies in the shrimp industry as a sample and example. It should be noted, the insolvency of some companies caused by the outdated application of these accounting regulations, preventing their biological assets from being recognized and presented reliably.

What has caused, that some companies present in their financial statements, overvalued data and in other cases undervalued data is due to the ignorance of these accounting standards, for this reason, the research provides a methodological guide, which will help companies to recognize its biological assets at fair value, and disclosing its financial statements in a reliable and timely manner for decision-making.

KEY WORDS: Measurement, profit, accounting, financial statements, shrimp.

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	1
Capítulo 1: Marco General de la investigación.....	3
1.1. Tema	3
1.2. Planteamiento del problema	3
1.3. Formulación del problema	4
1.4. Sistematización del problema	5
1.5. Delimitación del problema de investigación (espacial, temporal).....	5
1.6. Línea de investigación	5
1.7. Objetivos de la investigación	5
1.7.1. Objetivo General.....	5
1.7.2. Objetivos específicos	6
1.8. Justificación de la investigación	6
1.9. Idea a defender	7
1.10. Variables	7
Capítulo 2: Marco Teórico	8
2.1. Antecedentes de la investigación	8
2.2. Marco teórico	10
2.2.1. Cultivo de camarón.....	10
2.2.2. Sistema de producción.....	11
2.2.3. Vivero	12
2.2.4. Técnicas de crecimiento	13
2.2.5. Extenso	13
2.2.6. Técnicas de cosecha.....	15
2.2.7. Manipulación y procesamiento.....	15
2.2.8. Regulaciones del mercado	16
2.2.9. Activos biológicos	16
2.2.10. La naturaleza de los activos biológicos	17
2.2.11. Importancia de los activos biológicos	17
2.2.12. Estado de Situación Financiera	18
2.2.13. Estado de Resultados Integrales	20
2.2.14. Ingresos y ganancias	21
2.2.15. Gastos y pérdidas:	21
2.2.16. Estructura del estado de resultados	22

2.3. Marco conceptual	23
2.4.1. Las Normas Internacionales De Contabilidad – NIC	25
2.4.2. Norma Internacional de Contabilidad N° 41 (NIC 41)	26
Capítulo 3: Metodología de la Investigación	29
3.1. Enfoque de investigación	29
3.2. Tipo de investigación	29
3.3. Métodos y técnicas de investigación	30
3.4. Población y muestra	31
3.4.1. Estados de situación financiera.....	31
3.5. Análisis, interpretación y discusión de resultados	43
3.5.1. Análisis documental.....	43
3.5.2. Análisis de las entrevistas.....	46
Capítulo 4. Propuesta	54
4.1. Título de la Propuesta	54
4.2. Objetivos	54
4.2.1. Objetivo general.....	54
4.2.2. Objetivos específicos	54
4.3. Justificación	54
4.4. Desarrollo	56
4.4.1. Metodología sin mercado activo.....	56
4.4.2. Determinación del costo histórico	62
4.4.3. Cálculo del valor razonable	68
CONCLUSIONES	75
RECOMENDACIONES	77
BIBLIOGRAFÍA	79
ANEXOS	82

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Empresas que aplican NIIF _____	4
Figura 2.Fases del Proceso _____	56

ÍNDICE DE TABLAS

<i>Tabla 1. Estado de situación financiera SUFALYNG S.A.</i>	32
<i>Tabla 2. Estado de situación financiera GRANCOMAR S.A.</i>	36
<i>Tabla 3. Estado de situación financiera CRIMASA S.A.</i>	39
<i>Tabla 4. Incidencia de los activos biológicos en la utilidad neta</i>	42
<i>Tabla 5 Gastos de cultivo</i>	44
<i>Tabla 6 Registros contables</i>	45
<i>Tabla 7. Asiento adquisición de activo biológico</i>	62
<i>Tabla 8. CIF sector camaronero</i>	63
<i>Tabla 9. Asiento por los CIF</i>	64
<i>Tabla 10. Costos (semana 1)</i>	65
<i>Tabla 11. Asiento contable a costo histórico (semana 1)</i>	66
<i>Tabla 12. Costos (semana 2,3, y 4)</i>	66
<i>Tabla 13. Asiento contable a costo histórico (semana 2,3, y 4)</i>	66
<i>Tabla 14. Costos (semana 5, 6, 7 y 8)</i>	67
<i>Tabla 15. Asiento contable a costo histórico (semana 5, 6, 7 y 8)</i>	67
<i>Tabla 16. Costos (semana 9, 10, 11 y 12)</i>	68
<i>Tabla 17. Asiento contable a costo histórico (semana 9, 10, 11 y 12)</i>	68
<i>Tabla 18. Ajuste de activo biológico a valor razonable</i>	68
<i>Tabla 19. Biomasa anterior y actual</i>	69
<i>Tabla 20. Estadística de cosecha</i>	69
<i>Tabla 21. Comparación de tallas, cosecha y precios de mercado</i>	70
<i>Tabla 22. Clasificación de camarones en piscina</i>	71
<i>Tabla 23. Asiento contable a valor razonable de los activos biológicos</i>	72
<i>Tabla 24. Determinación del pasivo por impuesto diferido</i>	73
<i>Tabla 25. Asiento contable provisión del pasivo por impuesto diferido</i>	73
<i>Tabla 26. Asiento contable cargar a resultados el impuesto diferido</i>	73

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1. Certificado de Validación de Estudio.....	83
Anexo 2. Certificado de Validación de Estudio.....	84
Anexo 3. Curriculum de Emmanuel Medina	87
Anexo 4. Curriculum de Ingrid Aldás.....	93
Anexo 5. PREGUNTAS PARA ENTREVISTAS	95

INTRODUCCIÓN

La presente investigación versa sobre la apreciación que se le realizan a los activos biológicos que deben registrarse a valor razonable en los estados financieros en el sector camaronero, en este sentido, los activos biológicos son sinónimo de inventario, mismos deben acoplarse a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) y Norma Internacional Contable (NIC) para seguir el proceso adecuado referentes a sus mediciones y el detalle a evidenciar en los Estados Financieros.

Bajo este criterio se establece el propósito de la investigación, que es determinar la incidencia de la estimación de los activos biológicos mostrado en los Estados de Situación Financiera, ya que, en este estado es que se registrarán con mayor precisión el valor razonable de sus activos biológicos. Cuidar el proceso y revelación de información de los activos biológicos, permitirá evitar que los inventarios muestren sobrevaloraciones y subvaloraciones inexplicables, perjudicando la fiabilidad de sus resultados, que al mismo tiempo puede generar una equivocada toma de decisiones.

La estructura está formada por cuatro capítulos, siendo el primero el que aclarará el enfoque de la investigación, a través del planteamiento del problema, formulación, sistematización, delimitación, objetivos, justificación, idea a defender y variables a estudiar; que permita alinear sus siguientes capítulos.

En el segundo capítulo, se encontrarán las bases teóricas alineadas a las variables y enfoque mencionado en el primer capítulo, las bases teóricas versan sobre la producción camaronera y la revelación de sus estados financieros, así mismo, se encontrarán las bases legales referente a los inventarios, políticas contables y el tratamiento contable de activos biológicos identificada como agricultura en la NIC 41. Adicionalmente, se muestra el marco conceptual que ayudará a mejorar la comprensión de ciertos términos.

En el tercer capítulo, se encuentra la guía metodológica para llegar a un mejor alcance de la investigación; detallando su enfoque, tipo, métodos y técnicas de investigación, procurando evitar el desvío y confusión de su principal objetivo y lo

que se pretende alcanzar durante todo el proyecto. Adicional a ello, se podrá encontrar la población y muestra que permite acercarse a datos reales desde un estudio de campo.

En el cuarto capítulo, se seguirá como propuesta una guía metodológica para la medición del valor razonable de los llamados activos biológicos en empresas dedicadas a la producción del camarón, donde se dará a conocer en primera instancia, el objetivo y justificación que se tienen para el proceso de la propuesta a plantear.

Por último, se encuentran las conclusiones y recomendaciones, resumiendo de manera general todo el proceso del proyecto, empezando por los problemas encontrados en el primer capítulo y la entrega de una posible solución explicada en el cuarto capítulo, las conclusiones demuestran el avance y alcance de la investigación, mientras que las recomendaciones son enlistadas a modo de sugerencias dirigidas al sector camaronero.

Capítulo 1: Marco General de la investigación

1.1. Tema

Valoración de los activos biológicos en las empresas del sector camaronero

1.2. Planteamiento del problema

La Norma Internacional de Contabilidad 41 Agricultura, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2016) dispone la valoración de los “Activos biológicos y establece el tratamiento contable de dichos activos a lo largo del periodo tanto de crecimiento, degradación, producción y procreación, así también la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha” (p. 5). Por tal razón, Esta investigación surge de la necesidad de muchos camaroneros que llevan su actividad sin conocer realmente sus costos y gastos para poder medir con exactitud sus pérdidas o ganancias derivados de sus activos biológicos.

Por lo general, ello sucede porque la mayoría administran según las experiencias familiares, presentándose la necesidad de valorar los activos biológicos empleando la Norma de manera integral, por la evolución financiera que se ha presenciado en el sector agrícola (y en especial acuícola) durante los últimos años y su incremento en el área de: productividad, rentabilidad y calidad del producto.

Al adoptar un tratamiento correcto de valoración de los Activos biológicos se va creando información que será importante para llegar a la toma de decisiones, ya que los métodos de costeo del camarón que se realizan actualmente no son los correctos y no permiten una muestra razonable de los estados financieros. Dado esto, en el sector camaronero, los principales problemas en los que está dirigida esta investigación son: no se aplica de manera integral la NIC 41 Agricultura, la valoración incorrecta o desconocimiento de lo que realmente cuesta producir una libra de camarón.

Al no valorar adecuadamente los activos biológicos y no existir control de los recursos, genera desperdicios de materias primas por parte de los trabajadores. La

consecuencia de no examinar la valoración de estos activos en las piscinas, constituye que se pierda el compás que guía a la empresa al éxito.

Bajo el contexto mencionado, se analiza una encuesta realizada por Campos y Villacreses (2017) en la cual se analizó la puesta en marcha de la NIC 41 en 15 empresas agrícolas del Ecuador. Se obtuvo que, del total de las empresas encuestadas, solo un 17% afirmó que aplicaba las NIIF en su contabilidad, mientras que el 83% mencionó que no poseía procesos contables para la aplicación de la norma contable.

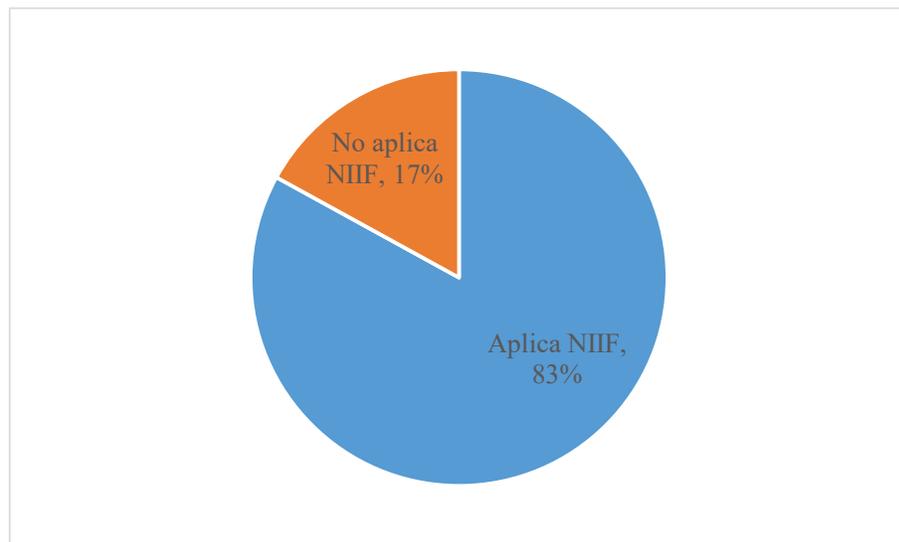


Figura 1. Empresas que aplican NIIF
Fuente: Campos y Villacreses (2017)

La misma investigación afirmó que el 67% del total encuestado no contabiliza a sus activos biológicos de acuerdo a la NIC 41, por otro lado, solo el 50% realizaba capacitaciones para que su personal pueda aplicar la norma de acuerdo a los principios básicos. Como conclusión de la investigación, se tiene que las empresas no contaban con procesos establecidos para la puesta en marcha de la NIC 41.

1.3. Formulación del problema

¿De qué manera la valoración de los Activos Biológicos incide en la presentación de los estados de situación financiera de las empresas del sector camaronero?

1.4. Sistematización del problema

- ¿Cuáles son las fuentes teóricas y metodológicas para la adecuada aplicación de la normativa respecto a la valoración de los Activos Biológicos y el levantamiento de la información?
- ¿Cuál es el estado de la situación económica del sector camaronero y los principales cambios que la NIC 41, Activos Biológicos, introduce en su contabilidad?
- ¿Cuáles son los principales criterios contables, tributarios y financieros que se deben considerar para aplicar la NIC 41 en el sector camaronero?
- ¿Cuál es la metodología para la medición del valor razonable de los Activos Biológicos de las empresas del sector camaronero?

1.5. Delimitación del problema de investigación (espacial, temporal)

País:	Ecuador
Sector:	Camaronero
Campo:	Contabilidad
Objeto de estudio:	Análisis de los Estados Financieros
Delimitación temporal:	2019
Delimitación espacial:	Ciudad de Machala

1.6. Línea de investigación

El presente trabajo de investigación se desarrolla según la línea financiero – contable por la valoración de los activos biológicos medidos a valor razonable menos los costos de ventas conforme a la NIC 41 Agricultura y su incidencia tanto en el estado de situación financiera, así como en el rendimiento financiero.

1.7. Objetivos de la investigación

1.7.1. Objetivo General

Determinar la incidencia de la valoración de los Activos Biológicos, en la presentación del estado de situación financiera de las empresas del sector camaronero.

1.7.2. Objetivos específicos

- Analizar las bases teóricas y metodológicas para la aplicación de la normativa contable y un efectivo levantamiento de información.
- Diagnosticar la situación económica del sector camaronero y los cambios al aplicar la NIC 41 en su contabilidad.
- Explicar los distintos criterios contables, tributarios y financieros de expertos sobre la aplicación de la NIC 41 en empresas del sector camaronero.
- Mostrar una metodología para medir el valor razonable de los Activos Biológicos de las empresas del sector camaronero.

1.8. Justificación de la investigación

Determinar el valor que le corresponden a los activos biológicos resulta difícil para aquellas empresas dedicadas a la producción del camarón, debido al tratamiento especial que se les debe dar por su proceso de transformación biológica, desde la etapa de crecimiento, degradación, producción y procreación. El no valorar adecuadamente los activos biológicos puede verse evidenciado en la presentación de los estados financieros y en los resultados integrales de las compañías, debido a que esos activos son la cuenta más importante ya que es la principal generadora de ingresos por su giro del negocio.

El propósito de esta investigación también es cuantificar realmente el activo biológico para que las compañías tomen las decisiones que crean pertinentes ya sea hacer el respectivo ajuste o empezar a corregir el reconocimiento y la medición, para obtener información razonable en la presentación de sus estados financieros.

De acuerdo con Castañeda (2016) la importancia de la investigación está constituida por aspectos tales como proveer de una metodología de aplicación de la NIC 41 para uso de los profesionales responsables de preparar información financiera para empresas de diferentes sectores, pero principalmente del sector camaronero. Suministrar de una fuente de consulta académica para profesores y estudiantes de contaduría pública y colaborar con la obtención de información financiera relevante de conformidad con las NIIF.

1.9. Idea a defender

La valoración de los Activos Biológicos incide en la presentación razonable de los estados de situación financiera de las empresas del sector camaronero.

1.10. Variables

Valoración de los activos biológicos

Estados de situación financiera

Capítulo 2: Marco Teórico

2.1. Antecedentes de la investigación

Durante el análisis de diversos trabajos de investigación sobre la apreciación de activos biológicos en empresas del sector del camarón en el contexto de referencia de la NIC 41, las empresas vinculadas a esta actividad económica pueden identificar los costos y medir con precisión sus pérdidas o beneficios derivados de sus activos biológicos, obtener información relacionada que se puede utilizar como guía para realizar el trabajo de investigación actual. Los trabajos de investigación analizados resaltaron los problemas que surgieron cuando no se mantuvo la identificación de activos biológicos en una organización.

Como se presenta en el primer trabajo de investigación analizado, perteneciente al autor Fierro (2016), mismo que lleva por título el Tratamiento contable de los activos biológicos en el sector florícola y su impacto en los estados financieros, caso práctico, presentado en la Facultad de Ciencias Administrativas perteneciente a la Universidad Central del Ecuador, en el mismo que presenta como objetivo demostrar la viabilidad de las metodologías existentes para poder determinar la valoración de los activos biológicos de una organización, orientado al sector florícola y poder determinar la influencia presenta con la generación de los estados financieros, centrándose en las Normas Internacionales de Contabilidad como un marco de estandarización de los reportes contables y financieros.

La información debía maximizar la universalidad y ser consciente de que la cuantificación de elementos específicos del sector agrícola a nivel nacional se puede determinar la aplicación del método adecuado, la información de que estos métodos son aplicaciones válidas en los estados financieros que garantiza una búsqueda temprana de referencias a nuevos requisitos internacionales, referenciándolo a la NIC 41 encargada de regular el sector que utilice los activos biológicos para el cumplimiento de su actividad económica su clasificación y el propósito de su determinación como tal, así como los esfuerzos dirigidos para eliminar las

restricciones que pueden hacer que la información sea insuficiente o poco fiable. (Fierro, 2016)

El análisis la investigación presentada con anterioridad resulta pertinente al presente trabajo, dado que define un enfoque de coste práctico donde el valor del producto será al precio pagado en el momento de la adquisición más los costes de los trabajos realizados por la empresa hasta el momento en que entren en la fase de desarrollo, por ejemplo, si el activo es fruto de la explotación agrícola será valorado por su coste de producción y todos los gastos ocasionados en el proceso de crecimiento.

En el siguiente trabajo de investigación analizado, perteneciente a los autores Mendoza y Triviño (2015) mismo que lleva por título Las NIIF y la valoración de activos biológicos en compañías bananeras ecuatorianas, presentado en la Facultad de ciencias sociales y humanísticas perteneciente a la Escuela Superior Politécnica del Litoral, misma donde:

“Se realizó un estudio propuesto definiendo una metodología para guiar el uso de alternativas consideradas por las NIIF para valorar activos biológicos, en este caso bananos, medidos en hectáreas en empresas ecuatorianas. Las compañías ecuatorianas actualmente utilizan diferentes métodos contables para medir activos biológicos, incluso si pertenecen al mismo sector, lo que dificulta la comparación de su información financiera y el proceso de toma de decisiones de los usuarios de los estados financieros de una empresa. Este método se usa ampliamente en Ecuador, uno de los principales activos en los que la importancia de determinar el valor razonable reside en los activos derivados de las actividades agrícolas, cuya definición técnica en la NIC 41 es la gestión de una empresa de procesamiento y recolección. Activos biológicos mantenidos para la venta, para el procesamiento en productos agrícolas u otros activos biológicos”. (p. 76)

El análisis del estudio presentado anteriormente es relevante para este trabajo, porque cree que la aplicación de esta regla ayuda a presentar los saldos descontados de los activos presentados infravalorados en relación con su valor de mercado, lo que

beneficia la confiabilidad de la información sobre la situación financiera de la empresa en cuestión.

2.2. Marco teórico

2.2.1. Cultivo de camarón

El camarón de cultivo representa el 55% del camarón producido en todo el mundo. La mayor parte de la acuicultura del camarón se produce en China, seguida de Tailandia, Indonesia, India, Vietnam, Brasil, Ecuador y Bangladesh, y ha generado importantes ingresos en estos países en desarrollo. Acebo (2018) lo define como:

“La agricultura ha hecho que los camarones sean más accesibles para un público entusiasta y amante de los camarones en los Estados Unidos, Europa, Japón y otros lugares. Los inversionistas que buscan ganancias han intensificado los métodos de cultivo con procesos industrializados, a veces con un costo significativo para el medio ambiente.” (p.32)

El camarón se ha mantenido como un producto de lujo debido a su gran popularidad y su delicioso sabor. En los últimos tiempos, el camarón se ha convertido en una fuente más popular de proteínas, que tiene altos precios en el mercado internacional. Esta gran importancia incrementó la explotación del camarón, lo que resultó en el repentino declive del stock natural. Por lo tanto, se ha vuelto imperativo cultivar especies de camarón comercialmente importantes.

La operación de acuicultura de los camarones requiere básicamente una fuente abundante, confiable y económica de suministro de semillas. Sin tal fuente, la producción no será posible. Por lo tanto, la producción de semillas de camarón cautivo ha recibido mucha atención. Se han desarrollado una variedad de técnicas para la producción en criadero de semillas de camarón en diferentes partes del mundo, que generalmente requiere mucho capital y utiliza alta tecnología. En la India, es importante contar con una tecnología de bajo costo y lo suficientemente simple para ser utilizada incluso por trabajadores semicalificados.

2.2.2. Sistema de producción

2.2.2.1. Suministro de semillas

Debido a su mayor tamaño y mejor supervivencia, las semillas silvestres capturadas se usaron comúnmente en estanques extensos, que requieren una cantidad mínima de semillas para el almacenamiento. Sin embargo, el uso de semillas silvestres se ha reducido debido a la sobrepesca y al brote de la enfermedad de la mancha blanca en los criaderos de camarones. Por lo tanto, la mayoría de las granjas de crecimiento ahora dependen únicamente de semillas producidas en criaderos. (Tovar et.al, 2018)

2.2.2.2. Reproductores

Las hembras sanas (25-30 centímetros de longitud corporal y 200-320 gramos de peso) y los machos (20-25 centímetros; 100-170 gramos) capturados de la naturaleza se usan preferiblemente como reproductores en el proceso de maduración inducida del ovario. Los reproductores de profundidades mayores (60-80 metros), o más de 20 millas de la costa, son preferibles debido a la menor prevalencia de enfermedades del camarón, que son más altas en las áreas costeras de cultivo de camarón. Una vez que los camarones se han recuperado del estrés del transporte durante unos días, se almacenan en un tanque de maduración circular que normalmente se cubre y se guarda en una habitación oscura. (Limsuwan, 2015)

Los camarones son inducidos posteriormente a mudar manipulando la salinidad del agua. Después de producirse el apareamiento, que se determina fácilmente por la presencia de un espermátforo en el calcio y el endurecimiento de la cáscara. Los reproductores se alimentan de calamares, mejillones o berberechos, complementados para potenciar el rendimiento reproductivo.

Después del desove, los huevos generalmente se guardan en el mismo tanque para la fertilización hasta la incubación. Luego se recolectan y limpian los nauplios (se enjuagan con agua de mar que fluye para eliminar la grasa y los desechos liberados por el reproductor) para transferirlos a los tanques de cría de larvas o para el transporte a otros criaderos remotos.

Las instalaciones de maduración de reproductores ubicadas en la costa requieren un gran volumen de agua de mar limpia y clara, mientras que el sistema cerrado de cría de larvas generalmente necesita mucho menos agua de mar. Por lo tanto, los criaderos interiores, cuyos costos de tierra son mucho más bajos. (Limsuwan, 2015)

2.2.2.3. Incubación

Los tanques de concreto interiores más pequeños (4-5 toneladas) que los utilizados originalmente ahora han demostrado ser más eficientes y manejables para la cría de larvas, particularmente durante la aplicación de sistemas cerrados para la prevención de enfermedades. Si un sistema al aire libre es inevitable, debido a restricciones económicas, los tanques deben cubrirse con telas negras o tejas para evitar la fluctuación diurna de la temperatura del agua y también para reducir la intensidad de la luz.

Los nauplios generalmente se almacenan a 100 000 toneladas y se cultivan hasta la misa tardía o PL temprana con una tasa de supervivencia de aproximadamente el 70-80%. Luego se transfieren a un tanque nuevo y se cultivan; en esta etapa se alcanza una tasa de supervivencia adicional del 70%-80%.

Las diatomeas se pueden reemplazar por dietas microencapsuladas o alimentos secos formulados si su producción se ve interrumpida por la lluvia. Los nauplios con un promedio de 50 gramos de quistes por 100 000 larvas, se administran hasta la etapa temprana. Los copos también se usan para complementar los nauplios para la reducción de costos. Las dietas artificiales se usan comúnmente para reducir el deterioro en la calidad del agua que se produce cuando se aplica un alimento fresco. (Moreno, 2015)

2.2.3. Vivero

Debido a su hábito bentónico, la recolección de juveniles amamantados en estanques de tierra separados es difícil; por lo tanto, la enfermería de las postlarvas producidas en criadero no es práctica. Las enfermedades en tanques de concreto

también producen una pobre supervivencia, debido al comportamiento canibalístico a altas densidades de población.

Ya que los estanques intensivos están bien tratados para eliminar a todos los depredadores de peces, es seguro almacenar camarones directamente en los estanques de crecimiento. Si el estanque no ha estado bien preparado a tiempo, o si se han observado algunos depredadores, o si parece débil, puede aclimatarse mediante embalses en redes, corrales o pequeños recintos dentro de los estanques de crecimiento durante menos de una semana. (Almario, 2016)

En los estanques semi-intensivos, donde las postlarvas no se alimentan completamente con dietas artificiales y todavía quedan algunos depredadores de peces, las postlarvas suelen ser amamantadas durante unas pocas semanas en un compartimento de tierra (5%-10% del área del estanque) dentro de los estanques de crecimiento. Esto permite que el alimento se concentre en esta pequeña área de lactancia, lo que da como resultado que los juveniles sean más grandes y, por lo tanto, puedan escapar de los depredadores de peces restantes después de liberarlos en el estanque de crecimiento.

2.2.4. Técnicas de crecimiento

Hay tres prácticas de cultivo en crecimiento: extensas, semi-intensivas e intensivas, que representan densidades de población baja, media y alta, respectivamente. Debido a su hábito de alimentación bentónica, se cultiva comercialmente solo en estanques de tierra, con salinidades que varían ampliamente de 2 a 30 grados centígrados. (Trujillo & Rivera, 2015)

2.2.5. Extenso

El cultivo extensivo de camarón se lleva a cabo en áreas de mareas donde el bombeo de agua no es necesario. Los estanques con una forma irregular según los límites de la tierra son generalmente más grandes que cinco hectáreas y se construyen fácilmente con mano de obra para la reducción de costos. Las semillas silvestres, que ingresan al estanque a través de la compuerta junto a la marea o se compran a los

recolectores, generalmente se almacenan en una densidad que no excede 2 metros cuadrados. (Trujillo & Rivera, 2015)

Los camarones se alimentan de alimentos naturales que entran en el estanque regularmente durante la marea y luego se enriquecen con fertilizantes orgánicos o químicos. Si está disponible, se puede usar pescado fresco o moluscos como alimento suplementario. Debido a las bajas densidades de almacenamiento, los camarones de mayor tamaño (> 50 gramos) generalmente se cosechan dentro de seis meses o más.

El rendimiento es más bajo en estos sistemas extensivos, a 50-500 kilogramo / hectárea / año. Debido al aumento en los costos de la tierra y la escasez de semillas silvestres, casi no se están construyendo nuevas granjas extensas en la actualidad. Después de adquirir experiencia en el cultivo de camarón, muchos agricultores han mejorado sus estanques a sistemas semi-intensivos para proporcionar mejores ingresos. (Trujillo & Rivera, 2015)

2.2.5.1. Semi-intensivo

Los estanques semi-intensivos (1-5 hectárea) se almacenan comúnmente con semillas producidas en criaderos a una tasa de 5 a 2 metros cuadrados. El intercambio de agua se realiza regularmente por marea y se complementa con el bombeo. Los camarones se alimentan de alimentos naturales mejorados por la fertilización de estanques, complementados con dietas artificiales. Los rendimientos de producción oscilan entre 500 y 4 000 kilogramo / hectárea / año.

La gestión eficiente es el principal criterio para una cosecha exitosa, ya que los piensos representan más del 50% de los costos de producción en sistemas intensivos. Parámetros de calidad del agua como pH, salinidad, oxígeno disuelto, alcalinidad, y amoníaco sindicalizado se miden regularmente. Los rendimientos de producción de 4 000 a 15 000 kilogramo / hectárea / año son habituales.

2.2.6. Técnicas de cosecha

Las trampas de bambú se usan tradicionalmente para la cosecha parcial de camarones grandes seleccionados en cultivos extensivos. Los estanques semiintensivos se cosechan comúnmente drenando el estanque a través de una red de bolsa instalada en la compuerta de salida. Los estanques intensivos normalmente se cosechan de manera similar a los estanques semi-intensivos. Si la marea no permite la recolección, el canal de drenaje se puede bloquear para permitir que el agua se bombee hacia afuera para reducir el nivel del agua. Todavía es necesario recoger los camarones restantes a mano después de que se haya drenado el estanque. (Claude, 2014)

Las compuertas artificiales se instalan temporalmente dentro del estanque para la recolección de muchos estanques de sistemas cerrados donde no es necesaria una compuerta para el intercambio de agua. Los camarones quedan atrapados en esta puerta artificial durante el bombeo del agua. Para el mercado del camarón vivo, los estanques se cosechan parcialmente con redes de yeso temprano en la mañana. Debido a su hábito de madriguera, una red de arrastre no es práctica a menos que se instale con equipo de descarga eléctrica para estimular el salto de los camarones.

2.2.7. Manipulación y procesamiento

Si los camarones se venden directamente a las plantas de procesamiento, los equipos especializados para la cosecha y el manejo se utilizan comúnmente para garantizar la calidad de primera calidad de sus materias primas. Después de una clasificación aproximada, los camarones se lavan, se pesan y se matan inmediatamente en agua helada a 0 grados centígrados. El trabajo más difícil es limpiar los camarones recogidos a mano de los fondos del estanque al final de la cosecha, ya que contienen una gran cantidad de lodo, materia orgánica y escombros. (Ordoñez, 2015)

En las plantas de procesamiento, los camarones se limpian y clasifican adecuadamente de acuerdo con los tamaños estándar de exportación. Dependiendo de los requisitos del mercado, los camarones se procesan en varias categorías antes de la congelación rápida a -10 grados centígrados y se almacenan por debajo de -20 grados centígrados para su posterior exportación por barco. Debido a la creciente demanda y

al mayor margen de beneficio, muchas plantas de procesamiento operan cada vez más líneas de productos de valor agregado.

2.2.8. Regulaciones del mercado

Las normas sanitarias, las normas para el uso de medicamentos y productos químicos, y las normas comunes de seguridad alimentaria para los productos del mar (especialmente el camarón) ya son altas en los principales países importadores. Sin embargo, el mercado de la UE tiene regulaciones más estrictas (tolerancia cero) sobre los residuos de productos químicos y antibióticos, así como el privilegio comercial o el Sistema Generalizado de Preferencias (SGP) sobre impuestos de importación y Análisis de Peligros y Puntos Críticos de Control (HACCP, por sus siglas en inglés). (Castañeda, 2016)

Se aplica más estrictamente a un estándar sanitario como HACCP o Evaluación sensorial. También existen regulaciones adicionales en los Estados Unidos de América, con respecto al antidumping de camarón importado.

2.2.9. Activos biológicos

Los activos biológicos son activos que están vivos, por ejemplo, árboles, animales o cannabis. El balance general desglosa los activos de una empresa en un momento dado, clasificándolos por tipo y asignándoles un valor. La Norma Internacional de Contabilidad 41 (NIC 41) establece que un activo biológico es cualquier planta viva o animal que sea propiedad del negocio, y generalmente se miden al valor razonable menos los costos de venta. (Franco, 2018)

Las prácticas de informes contables y financieros clasifican muchos activos, como propiedades, máquinas, equipos, edificios y otros activos. “Activos biológicos” es una de las categorías de activos. Los activos biológicos incluyen plantas y animales. Los ejemplos comunes de activos biológicos incluyen animales como cabras, ovejas, vacas, búfalos, terneros y peces. Los activos biológicos incluyen plantas como hortalizas, cultivos, viñedos, árboles y huertos frutales.

Los activos biológicos siguen transformándose. Crecen, degeneran y producen. Como resultado, se producen cambios cuantitativos o cualitativos en la naturaleza de los activos biológicos. Tales cambios son conocidos como transformación biológica. El producto cosechado de los cambios en la naturaleza de los activos biológicos se conoce como productos agrícolas. Los ejemplos de productos agrícolas incluyen leche, cordero, carne de res, frutas, granos de café, etc.

Por lo general, los activos biológicos son de primordial importancia en el negocio de las granjas. Las empresas agrícolas y acuícolas, mismas que generan ingresos a partir de sus activos biológicos, por lo tanto, estos activos biológicos deben reconocerse en el balance general y sus ingresos también deben reconocerse en el estado de resultados. (Calvo, 2014)

2.2.10. La naturaleza de los activos biológicos

Los activos biológicos pueden ser mantenidos y contabilizados por cualquier propietario de negocio. Sin embargo, debido a su naturaleza, son típicos de la mayor importancia para los agricultores o cualquier persona cuya fuente principal de ganancias proviene del crecimiento, la venta y el envío de dichos productos.

Los activos biológicos, debido a que viven o tienen un componente activo que los hace difíciles de mantener, están constantemente bajo la amenaza del cambio, tanto cualitativo como cuantitativo. Estos cambios son ampliamente conocidos o entendidos fuera del ámbito empresarial como cambios biológicos. Simplemente significa que las plantas, los animales y los seres vivos que producen, tienen un período de tiempo durante el cual deben crecer o producirse, un período útil durante el cual pueden ser cosechados en una cantidad limitada de tiempo durante el cual se pueden mover y vender antes de que se pudran, se descompongan o, de lo contrario, se vuelvan inútiles para los consumidores. (Mesen, 2017)

2.2.11. Importancia de los activos biológicos

Los activos biológicos generan ingresos o ingresos sustanciales para las empresas en industrias como la silvicultura, los viñedos y los productos del mar, por

lo que el tipo de activo se ve normalmente en el balance general de las compañías en estas industrias. Son iguales a los bienes producidos por otras compañías que fabrican artículos hechos de plástico, papel u otros materiales en términos de generar ingresos para el vendedor y contabilizar las pérdidas si los bienes son dañados o robados. La única diferencia cualitativa para un activo biológico es que está vivo. (Leon, 2015)

La principal diferencia es el hecho de que los activos biológicos naturalmente cambian y se deprecian de forma natural y más rápida que otros tipos de bienes. Diferentes tipos de activos biológicos, al igual que otros productos, pueden tener una demanda alta o baja, dependiendo de la temporada, recientemente ha habido un aumento en la demanda de cannabis. También pueden perderse o dañarse, con la pérdida o el daño que generalmente se produce debido a períodos inesperados de lluvia o sequía, el clima frío o la propagación de una enfermedad que arrasa afloramientos o ganado.

Es importante tener en cuenta que el término "activo biológico" es exclusivo del campo de la contabilidad con el propósito de categorizar e identificar claramente los activos que son propiedad de empresas, como granjas y viñedos, o productos que constituyen una fuente primaria de los ingresos de la empresa. Las empresas en diversas industrias y sectores pueden cultivar plantas y animales por una variedad de razones; clasificarlos como activos biológicos denota su naturaleza y su valor para el propietario de la empresa.

2.2.12. Estado de Situación Financiera

El primer estado que conforma el conjunto de estados financieros es el que representa las pertenencias que ayudan a la actividad operacional, las obligaciones y su diferencia entre ambas clases, dicho estado es reconocido como Estado de Situación Financiera, y está conformado por sus activos, pasivos y patrimonio.

De acuerdo, a las clases que conforman el Estado de Situación Financiera, estos se dividen en tres:

2.2.12.1. Activo

Clase principal del Estado de Situación Financiera, estos representan las pertenencias, derechos y otros recursos a favor de la empresa, que permite seguir manteniendo la actividad económica activa en el mercado, de esta clase depende la capacidad competitiva de la empresa. Por su parte, estas clases son divididas en subclases, estas son activos corrientes y activos no corrientes. (Supercías, 2018)

Conforme al tema de investigación, sobre la valoración de los activos biológicos, se entiende que forman parte de la primera clase de los activos, es decir se ubican en los activos corrientes como parte de los inventarios. Los activos biológicos se encuentran sumergidos en NIC 41, donde manifiesta la importancia de revelar los Estados Financieros en relación al mismo.

2.2.12.2. Pasivo

La segunda clase del Estado Financiero es el pasivo, haciendo énfasis a las obligaciones y responsabilidades que tiene la empresa con terceros, y que pueden ser canceladas en un tiempo estimado bajo mutuo acuerdo. En otras palabras, el pasivo es el desembolso, por el cual la empresa incurre para obtener beneficios económicos, en este sentido la adquisición de activos genera estas obligaciones.

Según Fornell & Morán (2018) afirman “Las empresas del sector camaronero adquieren activos biológicos, y estos deben medirse, a su reconocimiento inicial, es decir deben medirse a su valor razonable menos los costos que van a generar la venta” (p. 15). Retomando este concepto, los registros contables de los activos biológicos, estos costos deben ser reconocidos por su valor razonable, tanto al inicio de la adquisición, como los costos que se van a generar luego, es decir, los costos de venta. Cabe recalcar, la adquisición de activos biológicos, como generador de obligaciones a un corto plazo (pasivo corriente), como a un largo plazo (pasivo no corriente).

2.2.12.3. Patrimonio

El patrimonio es identificado como la tercera clase en el Estado de Situación Financiera, entregando la diferencia o residuo entre los activos menos los pasivos. Esta clase muestra la capacidad financiera y permite tomar decisiones para solucionar, prevenir o crear estrategias de mejoramiento. Las subclases del patrimonio son el capital, aporte de socios o accionistas para futuras capitalizaciones, prima por emisión de acciones, reservas, otros resultados integrales, resultados acumulados, y resultados del ejercicio. (Supercías, 2018)

El patrimonio como resultado del Estado de Situación Financiera puede estar a favor o en contra de la Empresa, para ello, es importante tomar medidas correctivas en un tiempo oportuno. En el sector camaronero, resaltan los activos biológicos como el producto principal de su actividad comercial, por lo tanto, una recomendación sería entregar el tratamiento contable y financiero a estos activos, ya que son los que generarán liquidez una vez se hayan efectuado las ventas, siendo estos transformados en un producto final con valor agregado.

2.2.13. Estado de Resultados Integrales

Un estado de resultados es uno de los tres estados financieros importantes utilizados para informar el desempeño financiero de una compañía durante un período contable específico, y los otros dos estados clave son el balance y el estado de flujos de efectivo. También conocido como el estado de pérdidas y ganancias o el estado de ingresos y gastos, el estado de resultados se centra principalmente en los ingresos y gastos de la empresa durante un período en particular (Guajardo & Andrade, 2015). Mientras que el balance general proporciona una instantánea de los datos financieros de una compañía en una fecha en particular, el estado de resultados reporta los ingresos a través de un período de tiempo particular y su encabezado indica la duración.

El estado de resultados se centra en los cuatro elementos clave: ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Comienza con los detalles de las ventas y luego se reduce a calcular el ingreso neto y, finalmente, las ganancias por acción. Esencialmente, da

cuenta de cómo los ingresos netos obtenidos por la empresa se transforman en ganancias netas (utilidad o pérdida).

2.2.14. Ingresos y ganancias

Lo siguiente está cubierto en el estado de resultados, aunque su formato puede variar según los requisitos reglamentarios locales, el alcance diversificado del negocio y las actividades operativas asociadas:

2.2.14.1. Ganancia operativa

Los ingresos obtenidos a través de actividades primarias a menudo se denominan ingresos operativos. Para una compañía que fabrica un producto, o para un mayorista, distribuidor o minorista involucrado en el negocio de vender ese producto, los ingresos de las actividades primarias se refieren a los ingresos obtenidos de la venta del producto. De manera similar, para una compañía (o sus franquicias) en el negocio de ofrecer servicios, los ingresos de las actividades primarias se refieren a los ingresos o aranceles obtenidos a cambio de ofrecer esos servicios. (López & Becerra, 2019)

2.2.14.2. Ingresos no operacionales

Los ingresos obtenidos a través de actividades comerciales secundarias y no centrales a menudo se denominan ingresos recurrentes no operativos. Estos ingresos provienen de las ganancias que están fuera de la compra y venta de bienes y servicios y pueden incluir ingresos de intereses ganados en el capital comercial que se encuentra en el banco, ingresos por alquileres de propiedades comerciales, ingresos de sociedades estratégicas como recibos de pago de regalías o ingresos desde una pantalla publicitaria colocada en propiedad comercial. (Mantilla, 2018)

2.2.15. Gastos y pérdidas:

El costo para que una empresa continúe operando y obtenga una ganancia se conoce como un gasto. Algunos de estos gastos pueden cancelarse en una declaración de impuestos si cumplen con las pautas legales.

2.2.15.1. Gastos de la actividad primaria

Todos los gastos incurridos para obtener los ingresos operativos normales vinculados a la actividad principal del negocio. Incluyen el costo de los bienes vendidos, gastos de ventas, generales y administrativos, depreciación o amortización, y gastos de investigación y desarrollo. Los elementos típicos que conforman la lista son los salarios de los empleados, las comisiones de ventas y los gastos de servicios públicos como la electricidad y el transporte. (Zapata, 2016)

2.2.15.2. Gastos de actividad secundaria

Todos los gastos vinculados a actividades comerciales no esenciales, como los intereses pagados sobre el dinero del préstamo.

Si bien los ingresos y gastos primarios ofrecen información sobre qué tan bien está funcionando el negocio principal de la empresa, los ingresos y gastos secundarios explican la participación de la empresa y su experiencia en la gestión de actividades ad hoc, no básicas. En comparación con los ingresos provenientes de la venta de bienes manufacturados, un ingreso de intereses sustancialmente altos proveniente del dinero que se encuentra en el banco indica que es posible que la empresa no esté utilizando el efectivo disponible en todo su potencial al expandir la capacidad de producción, o que esté enfrentando desafíos. Incrementando su cuota de mercado en medio de la competencia.

Los ingresos por rentas recurrentes que se obtienen al alojar carteles en la fábrica de la compañía ubicada a lo largo de una carretera indican que la administración está aprovechando los recursos y activos disponibles para obtener una rentabilidad adicional. (Jiménez & Podesta, 2009)

2.2.16. Estructura del estado de resultados

Matemáticamente, el Ingreso Neto se calcula con base en lo siguiente: Ingreso neto = (Ingresos + Ganancias) - (Gastos + Pérdidas). Sin embargo, las compañías del mundo real a menudo operan a escala global, tienen segmentos de negocios

diversificados que ofrecen una mezcla de productos y servicios, y con frecuencia se involucran en fusiones, adquisiciones y asociaciones estratégicas. Esta amplia gama de operaciones, un conjunto diversificado de gastos, diversas actividades comerciales y la necesidad de informar en un formato estándar según el cumplimiento normativo llevan a registros contables múltiples y complejos en el estado de resultados.

Las compañías listadas siguen el estado de ingresos de pasos múltiples que separa los ingresos operativos, los gastos operativos y las ganancias de los ingresos no operativos, los gastos no operativos y las pérdidas, y ofrecen muchos más detalles a través del estado de resultados. Esencialmente, las diferentes medidas de rentabilidad en un estado de resultados de pasos múltiples se reportan en cuatro niveles diferentes en las operaciones de una empresa: bruta, operativa, antes de impuestos y después de impuestos.

2.3. Marco conceptual

Activos.- Un activo es cualquier cosa de valor o un recurso de valor que se puede convertir en efectivo. Los individuos, empresas y gobiernos poseen activos. Para una compañía, un activo puede generar ingresos, o una compañía puede beneficiarse de alguna manera de poseer o usar el activo.

Diatomeas.- Las diatomeas son algas unicelulares; constituyen el fitoplancton, importante en la alimentación de diversos organismos. Algunas de ellas pueden vivir en colonias formando filamentos o cintas, se hallan rodeadas por una pared celular.

Espermatóforo.- Se define como una cápsula, un paquete o un espermatozoide envolvente que se expulsa por el macho de varios animales inferiores (como insectos) y se transfiere al tracto reproductivo de la hembra.

Fluctuación.- La fluctuación describe algo que tiene altibajos impredecibles. La fluctuación a menudo se refiere al cambio de números o cantidades de algo, como la fluctuación de los precios de las acciones que suben y bajan.

Incubación.- La definición de incubación es el proceso de mantener algo a la temperatura adecuada y en las condiciones adecuadas para que pueda desarrollarse.

Liquidez corriente.- Mide la capacidad que tiene la empresa para cubrir sus deudas en el corto periodo de tiempo. Se calcula con la siguiente fórmula: activo corriente / pasivo corriente.

NIC.- Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) fueron las primeras normas internacionales de contabilidad emitidas por el Comité Internacional de Normas de Contabilidad, su objetivo, tal como sigue siendo hoy, era facilitar la comparación de empresas en todo el mundo, aumentar la transparencia y la confianza en la información financiera, y fomentar el comercio y la inversión mundiales.

Nauplio.- Consiste en la larva de 0.2 y 0.6 mm, que pasa por 4 o 5 subestadios (por el tamaño), misma presenta forma periforme, furca caudal, antena, anténula y mandíbula. A medida que va creciendo se produce un alargamiento del cuerpo, variaciones en la anténula y antena y en la furca caudal con el agregado de espinas.

Prueba ácida.- Es un indicador más refinado que la liquidez corriente. Este indicador mide la capacidad de pago de la empresa sin la necesidad de vender su inventario. Se calcula de la siguiente manera: activo corriente - inventario/ pasivo corriente.

PL.- Es una abreviatura utilizado para referirse a la etapa postlarva, misma que es muy parecida en su aspecto al camarón juvenil o adulto, talla entre 5 y 25 mm, presenta un rostro romo, pleópodos con sedas, reducción notoria de los exopoditos de los pereiópodos, cosa que ocurre gradualmente en unas pocas especies.

2.4. Marco legal

Según resolución N° 08.G.DSC.010 de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros se estableció el cronograma para la implementación obligatoria de las NIIF en Ecuador, aplicable a todas las entidades sujetas a control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, formando tres grupos de empresas para la implementación; el primer grupo partió desde el 01 de enero del 2010 para las compañías y los entes sujetos y regulados por la Ley de Mercados de Valores

y las compañías que ejercían actividades de auditoría externa; el segundo grupo deberían aplicar a partir del 01 de enero del 2011 afectando a las compañías que tenían activos totales, iguales o superiores a 4 millones al 31 de diciembre del 2007; y el tercer grupo a partir del 01 de enero del 2012, para el resto de compañías no consideradas en los grupos anteriores.

2.4.1. Las Normas Internacionales De Contabilidad – NIC

NIC 2: Inventarios

A continuación, se transcribe el objetivo de la norma regulatoria del inventario.

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos, permite la determinación del costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2013)

NIC 8: Políticas Contables.- Cambios en las estimaciones contables y errores

A continuación, se transcribe el objetivo de la norma regulatoria sobre las políticas contables y el tratamiento de los errores.

El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La utilidad o pérdida neta del periodo incluye todas las partidas de ingresos y gastos del periodo, pero muchas veces, por error, algunas partidas extraordinarias o estimaciones no son incluidas dentro de los resultados. Estas situaciones se deben esencialmente a los errores fundamentales y al efecto de los cambios en políticas contables.

Los errores fundamentales pueden ser producidos por equivocaciones matemáticas. Malinterpretación de hechos, mala aplicación de políticas contables y fraudes u omisiones, los cuáles son descubiertos en el periodo actual y que pueden provocar que los estados financieros pierdan su confiabilidad a la fecha de su emisión.

Estos errores se producen en raras ocasiones, pero en caso de existir, y dado que fueron considerados para la determinación de los resultados de esos periodos, es necesario ajustar el saldo inicial de las utilidades retenidas del periodo actual y revelar a los estados financieros la naturaleza del error, el monto de la corrección y su efecto en información comparativa con respecto a los periodos anteriores.

2.4.2. Norma Internacional de Contabilidad N° 41 (NIC 41)

A continuación, se transcribe se presenta un extracto de la norma sobre el tratamiento contable de las actividades agrícolas.

1. La NIC 41 establece, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. También exige la valoración de estos activos biológicos, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable al proceder a su reconocimiento inicial. Sin embargo, la NIC 41 no se ocupa del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha; por ejemplo, no trata del procesamiento de las uvas para obtener vino, ni el de la lana para obtener hilo.
2. Se presume que el valor razonable de los activos biológicos puede determinarse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser rechazada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o

valores fijados por el mercado, siempre que para los mismos se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, la NIC 41 exige que la empresa valore estos activos biológicos según su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos pueda valorarse con fiabilidad, la empresa debe valorarlos según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. En todos los casos, en el punto de cosecha o recolección, la empresa debe valorar los productos agrícolas según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

3. La NIC 41 exige que los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, sean incluidos como parte de la ganancia o pérdida neta del ejercicio en que tales cambios tienen lugar. En la actividad agrícola, el cambio en los atributos físicos de un animal o una planta vivos aumenta o disminuye directamente los beneficios económicos para la empresa. La NIC 41 exige que las subvenciones oficiales incondicionales de las Administraciones Públicas relacionadas con un activo biológico, valorado según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, sean reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.
4. La NIC 41 tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación con anterioridad a esa fecha.
5. En la NIC 41 no se establecen disposiciones transitorias. Los efectos de la adopción de la NIC 41 se contabilizarán de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2016)

Analizando la investigación desarrollada por Bustamante (2017) titulada “Los activos biológicos: su impacto contable y tributario en el sector camaronero” se identificó la problemática de la aplicación de la NIC 41 en la medición del valor

razonable de los camarones considerando la necesidad de información financiera confiable que permita una toma efectiva de decisiones por parte de la administración.

Se identificó la falta de procesos contables para la aplicación de la norma, por lo que la investigadora tuvo que emplear técnicas para el levantamiento y procesamiento de la información, obteniendo como resultados la falta de capacitación y de compromiso por parte de la gerencia para la aplicación de la norma.

Finalmente, como resultado se obtuvo la propuesta metodológica para la medición del valor razonable de los activos biológicos en las empresas camaroneras, la cual consistió en el enfoque de medir el costo inicial y el valor razonable, así como los cambios que se dan en el activo para medir el valor razonable.

Capítulo 3: Metodología de la Investigación

3.1. Enfoque de investigación

Según Baena (2014): “El enfoque de investigación es un plan y procedimiento que consiste en los pasos de suposiciones amplias para el método detallado de recopilación, análisis e interpretación de datos. Por lo tanto, se basa en la naturaleza del problema de investigación que se está abordando. Para el presente estudio se seleccionó un enfoque cualitativo”. (p. 29)

En base a lo mencionado, el enfoque de la investigación fue de tipo cualitativo, es decir, se realizó un análisis no numérico del problema de estudio. Tomando el método inductivo, así como técnicas cualitativas para el levantamiento y procesamiento de la información. Adicionalmente, la investigación fue de tipo no experimental, la cual se define como aquella investigación que se realiza sin la manipulación de las variables.

3.2. Tipo de investigación

La investigación descriptiva puede explicarse como una declaración de asuntos, ya que en la actualidad el investigador no tiene control sobre la variable. Además, los estudios descriptivos pueden caracterizarse simplemente como el intento de determinar, describir o identificar lo que es, mientras que la investigación analítica intenta establecer por qué es así o cómo llegó a ser (Baena, 2014). Es decir, está dirigida a arrojar luz sobre el fenómeno de estudio a través de un proceso de recopilación de datos que les permite describir la situación más completamente de lo que era posible sin emplear este método.

En esencia, los estudios descriptivos se utilizan para describir varios aspectos del fenómeno. En su formato popular, la investigación descriptiva se utiliza para describir las características y / o el comportamiento de la población de la muestra.

Una característica importante de la investigación descriptiva se relaciona con el hecho de que, si bien la investigación descriptiva puede emplear una serie de variables, solo se requiere una variable para realizar un estudio descriptivo. Tres propósitos principales de los estudios descriptivos pueden explicarse como describir, explicar y validar los resultados de la investigación. Por lo que la investigación a desarrollar tendrá un alcance descriptivo.

3.3. Métodos y técnicas de investigación

El método empleado en este caso es el inductivo-deductivo, de acuerdo a lo que indica Sampieri, Fernandez y Baptista (2014), este método se basa en unas premisas de investigación que en este caso, se denominan ideas a defender, a través de la recopilación de datos y el procesamiento de la información se llega a conclusiones válidas con carácter científico. Las fases del método inductivo son: observación del fenómeno, registro y clasificación de los hechos, derivación inductiva de la generalización de los hechos y contrastación de los datos observados con la observación inicial.

Del mismo modo, la técnica que se empleó fue la entrevista y el análisis documental. Icart (2012) definió a la entrevista como “una técnica en la cual el investigador intenta conseguir información con el empleo de la metodología oral, directa y personalizada”. Por otra parte, el análisis documental se realizó al consultar información bibliográfica entre la cual se encuentre investigaciones pasadas, leyes y normativa para la aplicación de la norma contable para la medición de los activos biológicos. Los instrumentos de investigación fueron utilizados para el levantamiento de la información que después fue procesada para su análisis y la generación de conclusiones y propuestas al problema de estudio.

Con respecto al instrumento de investigación, se definió en una entrevista semi-estructurada, que contenía los aspectos de las variables objeto de estudio, con un apartado para las observaciones de la investigadora, que sirvieron para comprobar la formulación del problema, determinar si se lograron los objetivos, así como evidenciar los aspectos más importantes de las dimensiones de las variables de la investigación, tal como refiere Icart (2012).

3.4. Población y muestra

Walpole & Myers (2016) definieron a la población como un “conjunto de elementos bien definidos sobre los cuales se desea realizar una inferencia”. Como bien lo expresa la población son todos los elementos que conocen del tema a investigar dentro del área de estudio. Para la presente investigación, la población es indeterminada, constituida por las 320 empresas del sector camaronero ubicadas en la ciudad de Machala. De igual manera la muestra, para los autores citados, se constituye en el sub-conjunto de observación dentro de la población, que sirve de objetos para la fase de recolección de información, que en este caso se eligió a una muestra no probabilística de tres (3) empresas, cuyos representantes fueron tomados para la recopilación de información: dos contadores generales y un contador especializado en la aplicación de normas contables.

A su vez, estos fueron seleccionados con un muestreo no probabilístico por conveniencia, a los cuales se les realizará las entrevistas que permitan identificar las principales deficiencias en la aplicación de la NIC 41. Adicionalmente, se realizó un análisis a tres estados financieros de empresas del sector camaronero para identificar la forma en que normalmente las empresas registran sus activos biológicos.

3.4.1. Estados de situación financiera

Los estados de situación financiera de las empresas del sector camaronero, están compuestas, por sus bienes, derechos, y otros recursos a favor de la empresa, así como, obligaciones por cumplir, y su patrimonio. En esta medida los activos biológicos forman parte fundamental por su primer elemento, es decir forman parte fundamental en los activos, ya que estos son los que permiten mantener activa la operación. Por esta razón, es necesario analizar los estados de situación financiera, y como las empresas del sector camaronero normalmente registran estos activos.

A continuación, se expone y analiza los estados de situación financiera de:

- Empresa Sufalyng S.A.
- Empresa Grancomar S.A.
- Empresa Crimasa S.A.

Tabla 1.

Estado de situación financiera SUFALYNG S.A.

SUFALYNG S.A.						
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA						
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2017 Y 2018						
	2018	2017	Variación (\$)	Variación (%)	AV (%) 2018	AV (%) 2017
ACTIVO	\$ 1.074.292,92	\$ 683.076,40	\$ 391.216,52	57%	100%	100%
ACTIVO CORRIENTE	\$ 919.994,37	\$ 518.418,59	\$ 401.575,78	77%	85,64%	75,89%
Efectivo y equivalente de efectivo	\$ 64.403,51	\$ 54.050,96	\$ 10.352,55	19%	5,99%	7,91%
Cuentas por cobrar	\$ 50.102,35	\$ 134.899,17	-\$ 84.796,82	-63%	4,66%	19,75%
Otras cuentas por cobrar	\$ 535.723,23	\$ 18.289,20	\$ 517.434,03	2829%	49,87%	2,68%
Crédito tributario renta	\$ 18.768,06	\$ 11.460,80	\$ 7.307,26	64%	1,75%	1,68%
Inventario de materia prima	\$ 133.908,75	\$ 99.387,36	\$ 34.521,39	35%	12,46%	14,55%
Inventario de producto terminado	\$ 71.539,18	\$ 189.445,01	-\$ 117.905,83	-62%	6,66%	27,73%
Activos pagados por anticipado	\$ 19.820,78	\$ 10.886,09	\$ 8.934,69	82%	1,85%	1,59%
Otros activos corrientes	\$ 25.728,51	\$ 0,00	\$ 25.728,51	100%	2,39%	0,00%
ACTIVO NO CORRIENTE	\$ 154.298,55	\$ 164.657,81	-\$ 10.359,26	-6%	14,36%	24,11%
Edificio	\$ 55.000,00	\$ 55.000,00	\$ 0,00	0%	5,12%	8,05%
Maquinaria	\$ 111.645,33	\$ 72.745,33	\$ 38.900,00	53%	10,39%	10,65%
Equipo de computación	\$ 1.681,00	\$ 1.681,00	\$ 0,00	0%	0,16%	0,25%
Otras propiedades de planta y equipo	\$ 28.775,41	\$ 34.781,41	-\$ 6.006,00	-17%	2,68%	5,09%
(-) Dep. Acum. De propiedades, planta y equipo	-\$ 42.803,19	-\$ 20.762,96	-\$ 22.040,23	106%	-3,98%	-3,04%
Activo para recursos minerales	\$ 0,00	\$ 29.840,32	-\$ 29.840,32	-100%	0,00%	4,37%
(-) Amortización acumulada	\$ 0,00	-\$ 8.627,29	\$ 8.627,29	-100%	0,00%	-1,26%
PASIVO	\$ 864.025,68	\$ 616.393,52	\$ 247.632,16	40%	80%	90%
PASIVO CORRIENTE	\$ 840.031,40	\$ 584.954,82	\$ 255.076,58	43,61%	78,19%	85,64%
Cuentas por pagar proveedores	\$ 441.858,15	\$ 169.847,76	\$ 272.010,39	160%	41,13%	24,87%
Obligaciones con instituciones financieras	\$ 37.951,92	\$ 25.698,92	\$ 12.253,00	48%	3,53%	3,76%
Otros beneficios a empleados	\$ 6.700,73	\$ 4.456,86	\$ 2.243,87	50%	0,62%	0,65%
Otras cuentas por pagar	\$ 213.946,38	\$ 349.251,85	-\$ 135.305,47	-39%	19,92%	51,13%
Impuesto a la renta por pagar	\$ 52.585,90	\$ 17.558,81	\$ 35.027,09	199%	4,89%	2,57%
Participación a trabajadores por pagar	\$ 45.638,73	\$ 13.736,84	\$ 31.901,89	232%	4,25%	2,01%
Obligaciones con el IESS	\$ 7.083,99	\$ 2.014,29	\$ 5.069,70	252%	0,66%	0,29%
Otros pasivos corrientes	\$ 34.265,60	\$ 2.389,49	\$ 31.876,11	1334%	3,19%	0,35%
PASIVO NO CORRIENTE	\$ 23.994,28	\$ 31.438,70	-\$ 7.444,42	-24%	2,23%	4,60%
Obligaciones financieras L/P	\$ 19.240,28	\$ 31.438,70	-\$ 12.198,42	-39%	1,79%	4,60%
Jubilación patronal	\$ 2.030,00	\$ 0,00	\$ 2.030,00	100%	0,19%	0,00%

Otros beneficios a empleados (Desahucio)	\$ 2.724,00	\$ 0,00	\$ 2.724,00	100%	0,25%	0,00%
PATRIMONIO	\$ 210.267,24	\$ 66.683,08	\$ 143.584,16	215%	19,57%	9,76%
Capital suscrito	\$ 800,00	\$ 800,00	\$ 0,00	0%	0,07%	0,12%
Aporte para futuras capitalizaciones	\$ 55.000,00	\$ 0,00	\$ 55.000,00	100%	5,12%	0,00%
Reserva legal	\$ 5.599,80	\$ 5.599,80	\$ 0,00	0%	0,52%	0,82%
Utilidad del ejercicio	\$ 151.033,44	\$ 60.283,28	\$ 90.750,16	151%	14,06%	8,83%
Otros resultados integrales acumulados	-\$ 2.166,00	\$ 0,00	-\$ 2.166,00	-100%	-0,20%	0,00%
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO	\$ 1.074.292,92	\$ 683.076,60	\$ 391.216,32	57%	100%	100%

Fuente: Sufalyng S.A.

Elaborado por: Troncozo (2020)

3.4.1.1. Análisis financiero de los activos Empresa Sufalyng S.A.

Los activos de la empresa Sufalyng S.A., presentan valores crecientes del periodo 2017 al 2018, de acuerdo al análisis horizontal muestran un aumento en un 57%, siendo así que para el primer periodo registra un total de activos de \$ 683.076,40, mientras que para el siguiente periodo aumenta \$ 391.256,52, resultando así un total de \$ 1.074.292,92.

Los activos corrientes es la clase principal que ocasiona un efecto de sobrevaloración de los activos, mientras que sus activos no corrientes no presentan incremento, sino una disminución mínima del 6%, pasando de \$ 164.657,81 en el primer periodo a \$ 154.298,55 en el segundo periodo.

En relación a los activos biológicos de la empresa, se puede deducir, que su inventario de materia prima presenta una sobrevaluación del 35%, siendo poco fiables para asumir una toma de decisiones en base a los estados financieros presentados, mientras que su inventario de productos en proceso muestra todo lo contrario, es decir se observa una subvaluación.

De acuerdo a los resultados obtenidos de estas dos cuentas, muestran dos comportamientos muy contradictorios, en este sentido, estos dilemas se pueden encontrar porque no se registran los activos biológicos a su valor razonable conforme lo establece la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF). Adicionalmente, la NIC 41, también hace énfasis en el tratamiento contable que se le debe entregar a los activos biológicos, referente a su proceso de crecimiento y desarrollo.

3.4.1.2. Análisis financiero de los pasivos Empresa Sufalyng S.A.

Por su parte, las obligaciones y responsabilidades que registra la empresa con terceros, reflejan un incremento, siendo en el primer periodo de \$ 616.393,52 donde un aumento es del 40% según resultados. Las obligaciones y responsabilidades de las empresas camaroneras pueden tomar este efecto por nuevas inversiones, ya sea por compra de activos biológicos u otros que ayuden a aumentar la capacidad operacional.

Los desembolsos de las empresas camaroneras pueden presentarse por incurrir en costos y gastos atribuidos a la producción y transformación de la materia prima, pasando a inventarios de productos en proceso, hasta llegar a un producto final disponible para la venta, donde el costo de venta pueda ser deducido de su valor razonable.

3.4.1.3. Análisis financiero del patrimonio Empresa Sufalyng S.A.

El patrimonio al ser la diferencia, entre los activos y pasivos de la empresa, muestra como resultado un incremento del 215%, mostrando una sobrevaloración durante todo el tratamiento contable, mismo puede ser asumido por un inadecuado registro, o la no medición de los activos biológicos a su valor razonable.

Tabla 2.

Estado de situación financiera GRANCOMAR S.A.

GRANCOMAR S.A.						
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA						
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2017 Y 2018						
	2018	2017	Variación (\$)	Variación (%)	AV (%) 2018	AV (%) 2017
ACTIVO	\$ 717.011,65	\$ 814.749,36	-\$ 97.737,71	-12,00%	100%	100%
ACTIVO CORRIENTE	\$ 504.468,75	\$ 622.224,36	-\$ 117.755,61	-18,92%	70,36%	76,37%
Efectivo y equivalente de efectivo	\$ 76.187,07	\$ 79.500,27	-\$ 3.313,20	-4,17%	10,63%	9,76%
Cuentas por cobrar	\$ 85.349,50	\$ 88.400,00	-\$ 3.050,50	-3,45%	11,90%	10,85%
(-) Provisión de cuentas incobrables	-\$ 4.267,48	-\$ 5.212,00	\$ 944,52	-18,12%	-0,60%	-0,64%
Inventario	\$ 342.560,25	\$ 455.200,00	-\$ 112.639,75	-24,75%	47,78%	55,87%
Anticipo de Impuesto a la renta	\$ 4.010,59	\$ 4.010,59	\$ 0,00	0,00%	0,56%	0,49%
Anticipo impuesto IVA	\$ 628,82	\$ 325,50	\$ 303,32	93,19%	0,09%	0,04%
ACTIVO NO CORRIENTE	\$ 212.542,90	\$ 192.525,00	\$ 20.017,90	10,40%	29,64%	23,63%
Propiedades de planta y equipo	\$ 218.273,15	\$ 200.325,00	\$ 17.948,15	8,96%	30,44%	24,59%
(-) Dep. Acum. De propiedades, planta y equipo	-\$ 5.730,25	-\$ 7.800,00	\$ 2.069,75	-26,54%	-0,80%	-0,96%
PASIVO	\$ 444.892,60	\$ 479.955,91	-\$ 35.063,31	-7,31%	62,05%	58,91%
PASIVO CORRIENTE	\$ 444.892,60	\$ 479.955,91	-\$ 35.063,31	-7,31%	62,05%	58,91%
Cuentas por pagar proveedores	\$ 88.436,69	\$ 123.500,00	-\$ 35.063,31	-28,39%	12,33%	15,16%
Obligaciones con instituciones financieras	\$ 356.455,91	\$ 356.455,91	\$ 0,00	0,00%	49,71%	43,75%
PATRIMONIO	\$ 272.119,05	\$ 334.793,45	-\$ 62.674,40	-18,72%	37,95%	41,09%
Capital suscrito	\$ 271.006,88	\$ 271.006,88	\$ 0,00	0,00%	37,80%	33,26%
Utilidad del ejercicio	\$ 1.112,17	\$ 63.786,57	-\$ 62.674,40	-98,26%	0,16%	7,83%
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO	\$ 717.011,65	\$ 814.749,36	-\$ 97.737,71	-12,00%	100%	100%

Fuente: Grancomar S.A.

Elaborado por: Troncozo (2020)

3.4.1.4. Análisis financiero de los activos Empresa Grancomar S.A.

Los activos de la empresa Grancomar S.A., registran valores decrecientes del periodo 2017 al 2018, conforme al análisis horizontal su disminución fue del 12%, siendo así para el año 2017 un valor de \$814.749,36, y para el año 2018 un valor de \$717.011,65. Su diferencia en cantidades monetarias fue de \$ 97.737,71.

En este caso, el ejercicio fiscal muestra una subvaloración, debido a la disminución que sus activos presentan, este efecto puede ser ocasionado por diferentes razones, como por ejemplo, el registro de los activos se los está realizando con precios menores a los del mercado actual, en este sentido, la existencia de diferente métodos pueden mostrar estas subvaloraciones, otro ejemplo podrían ser que los activos no están siendo registrados a su valor razonable, es decir se los registra al precio de compra, sin considerar otros elementos del costos de adquisición, ni el costo de venta.

Los métodos que ocasionan estas subvaloraciones son el método Primero en Entrar Primero en Salir (PEPS), debido a que su ritmo es de poner a la venta en primer lugar al inventario que entro primero en bodega, con la finalidad de evitar el riesgo de descomposición; este método ayuda a sacar el inventario más antiguo, pero existe el dilema del precio ya que los mismos, también se manejan con los más antiguos.

3.4.1.5. Análisis financiero de los pasivos Empresa Grancomar S.A.

Por su parte, las deudas y obligaciones que tiene la empresa, también muestran una disminución en sus estados financieros con el 7,31% equivalente a \$ 35.063,31 menos que las obligaciones del año 2017. Las deudas u obligaciones de la empresa pueden presentar cierta disminución, debido a la falta de control en los registros contables.

3.4.1.6. Análisis financiero del patrimonio de la Empresa Grancomar S.A.

El patrimonio es el resultado de los activos menos los pasivos, en este sentido, por las disminuciones que presentan ambas clases, su patrimonio se ha visto afectado, por lo que es importante realizar los controles necesarios para verificar si el estado financiero es fiable o no. En este caso, el patrimonio tuvo una disminución de \$ 334.793,45 en el primer año, pasando a \$ 272.119,05, su tasa de déficit fue del 18,72%.

Tabla 3.

Estado de situación financiera CRIMASA S.A.

CRIMASA S.A.						
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA						
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2017 Y 2018						
	2018	2017	Variación (\$)	Variación (%)	AV (%) 2018	AV (%) 2017
ACTIVO	\$ 1.014.654,52	\$ 870.375,65	\$ 144.278,87	16,58%	100%	100%
ACTIVO CORRIENTE	\$ 458.300,00	\$ 384.904,08	\$ 73.395,92	19,07%	45,17%	44,22%
Efectivo y equivalente de efectivo	\$ 17.600,00	\$ 14.634,66	\$ 2.965,34	20,26%	1,73%	1,68%
Cuentas y documentos por cobrar	\$ 1.200,00	\$ 990,00	\$ 210,00	21,21%	0,12%	0,11%
Otras cuentas y documentos por cobrar	\$ 325.600,00	\$ 272.000,00	\$ 53.600,00	19,71%	32,09%	31,25%
Inventario de MPD	\$ 18.300,00	\$ 11.782,09	\$ 6.517,91	55,32%	1,80%	1,35%
Inventario de productos en proceso	\$ 24.500,00	\$ 25.279,49	-\$ 779,49	-3,08%	2,41%	2,90%
Crédito tributario IVA	\$ 52.600,00	\$ 41.763,97	\$ 10.836,03	25,95%	5,18%	4,80%
Crédito tributario IR	\$ 18.500,00	\$ 18.453,87	\$ 46,13	0,25%	1,82%	2,12%
ACTIVO NO CORRIENTE	\$ 556.354,52	\$ 485.471,57	\$ 70.882,95	14,60%	54,83%	55,78%
Maquinaria, equipo e instalaciones	\$ 378.900,00	\$ 331.377,10	\$ 47.522,90	14,34%	37,34%	38,07%
Naves, aeronaves, barcas y similares	\$ 20.500,00	\$ 21.428,58	-\$ 928,58	-4,33%	2,02%	2,46%
(-) Dep. acum. De PPE	-\$ 189.150,36	-\$ 188.654,99	-\$ 495,37	0,26%	-18,64%	-21,68%
Activos intangibles	\$ 1.750,00	\$ 1.814,40	-\$ 64,40	-3,55%	0,17%	0,21%
(-) Amortización de activos intangibles	-\$ 1.545,12	-\$ 1.451,52	-\$ 93,60	6,45%	-0,15%	-0,17%
Activos financieros	\$ 345.900,00	\$ 320.958,00	\$ 24.942,00	7,77%	34,09%	36,88%
PASIVO	\$ 569.073,72	\$ 493.545,78	\$ 75.527,94	15,30%	56,09%	56,70%
PASIVO CORRIENTE	\$ 514.183,60	\$ 419.042,38	\$ 95.141,22	22,70%	50,68%	48,15%
Cuentas y documentos por pagar	\$ 432.200,00	\$ 319.152,85	\$ 113.047,15	35,42%	42,60%	36,67%
Obligaciones con instituciones financieras	\$ 95,04	\$ 95,04	\$ 0,00	0,00%	0,01%	0,01%
Impuesto Renta por pagar	\$ 25.800,00	\$ 32.262,95	-\$ 6.462,95	-20,03%	2,54%	3,71%
Obligaciones con IESS	\$ 362,20	\$ 928,32	-\$ 566,12	-60,98%	0,04%	0,11%
Por beneficios de ley	\$ 7.526,00	\$ 6.982,86	\$ 543,14	7,78%	0,74%	0,80%
Participación de trabajadores por pagar	\$ 25.600,00	\$ 22.773,84	\$ 2.826,16	12,41%	2,52%	2,62%
Otros pasivos corrientes	\$ 22.600,36	\$ 36.846,52	-\$ 14.246,16	-38,66%	2,23%	4,23%
PASIVO NO CORRIENTE	\$ 54.890,12	\$ 74.503,40	-\$ 19.613,28	-26,33%	5,41%	8,56%
Otros pasivos no corrientes	\$ 54.890,12	\$ 74.503,40	-\$ 19.613,28	-26,33%	5,41%	8,56%
PATRIMONIO	\$ 445.580,80	\$ 376.829,86	\$ 68.750,94	18,24%	43,91%	43,30%

Capital suscrito	\$ 2.000,00	\$ 1.000,00	\$ 1.000,00	100,00%	0,20%	0,11%
Utilidad acumulada del ejercicio anterior	\$ 300.000,00	\$ 279.041,03	\$ 20.958,97	7,51%	29,57%	32,06%
Utilidad del ejercicio	\$ 143.580,80	\$ 96.788,83	\$ 46.791,97	48,34%	14,15%	11,12%
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO	\$ 1.014.654,52	\$ 870.375,64	\$ 144.278,88	16,58%	100%	100%

Fuente: Grancomar S.A.

Elaborado por: Troncozo (2020)

3.4.1.7. Análisis financiero de los activos Empresa Crimasa S.A.

Los activos de la empresa Crimasa S.A., muestran sobrevaloración en los inventarios de materia prima, mientras que su inventario de productos en proceso presenta todo lo contrario. Existe incremento o sobrevaloración de un 55,32% para el inventario de MPD, y una disminución o subvaloración de un 3,08% en inventario de productos en proceso. Las diferencias o efectos contradictorios, es sinónimo de un tratamiento contable inadecuado.

Al igual que el primer caso financiero, existe una sobrevaloración y una subvaloración en sus diferentes inventarios, esto puede ser ocasionado porque no se están registrando sus valores razonablemente. Los inventarios que corresponden al tratamiento de los activos biológicos, pueden presentar una subvaloración porque no se registran los activos a valor razonable menos los costos de venta, y puede presentar una sobrevaloración porque se los registran como tal.

La sobrevaloración de los activos biológicos o inventarios puede ocasionar que su utilidad también incremente, sin embargo, esto no significa que la empresa tenga fiablemente una utilidad a favor, ya que estos resultados pueden ser víctimas de errores o registros a un valor no razonable. Por otra parte, la subvaloración de los activos biológicos puede ocasionar que su utilidad disminuya, y esto puede resultar por un error registrado en años anteriores debido a la misma sobrevaloración.

3.4.1.8. Análisis financiero de los pasivos Empresa Crimasa S.A.

Las deudas y obligaciones de la empresa, también muestran un incremento del 15,30%, siendo en el primer periodo un valor de \$ 493.545,78, pasando a su segundo periodo con \$ 569.073,72, parte del incremento de las deudas y obligaciones se debe a las adquisiciones de activos biológicos, basándose principalmente en las cuentas y documentos por pagar con un aumento del 35,42%.

3.4.1.9. Análisis financiero del patrimonio Empresa Crimasa S.A.

Como resultado del incremento, tanto de los activos y pasivos de la empresa su efecto en el patrimonio también muestra un aumento, esto responde a que, cuando existe una sobrevaloración en el inventario final su utilidad aumenta, y cuando existe una subvaloración en los activos biológicos su utilidad se reduce. Por el contrario, cuando sus activos biológicos como inventario inicial se sobrevalúan entonces se reduce su utilidad, y cuando presenta una subvaloración en sus activos biológicos su utilidad incrementa.

Tabla 4.

Incidencia de los activos biológicos en la utilidad neta

Inventario Final	Utilidad Neta
Sobrevalorado	Incrementa
Subvalorado	Disminuye
Inventario Inicial	Utilidad Neta
Sobrevalorado	Disminuye
Subvalorado	Incrementa

Elaborado por: Troncozo (2020)

3.5. Análisis, interpretación y discusión de resultados

3.5.1. Análisis documental

Para proceder con el análisis documental, se procede a mostrar información referente al cultivo del camarón y a los registros contables encontrados para el tratamiento de tales costos.

Los costos relacionados con el cultivo del camarón se presentan a continuación:

Tabla 5
Gastos de cultivo

Piscinas	Hectáreas	Fecha Siembra	Larvas Cantidad	Larvas Costos	Balanceados	Fertilizantes	COMBUST DIRECTO	MOD
Piscina 1	16	20/3/2018	4.800.000	15.313	171.282	7.078	13.863	15.554
Piscina 2	16	19/4/2018	2.415.000	7.647	64.113	4.878	10.354	11.703
Piscina 3	10	3/4/2018	15.085.000	32.433	46.751	3.307	6.853	7.817
Piscina 4	11	19/4/2018	2.700.000	8.549	67.798	3.528	7.051	7.950
Piscina 5	15	20/4/2018	4.875.000	15.331	87.970	4.001	10.532	12.152
Piscina 6	15	7/6/2018	12.295.000	27.049	6.303	1.861	3.927	3.327
Piscina 7	13	28/6/2018	3.705.000	15.089	588	2.659	1.475	1.089
Piscina 8	13	26/2/2018	4.550.000	14.540	184.801	8.765	12.853	13.955
Piscina 9	14	27/6/2018	20.000.000	42.000	200	2.706	1.344	992
Piscina 10	8	30/6/2018	14.000.000	30.800	-	503	489	361
Piscina 11	20	18/4/2018	11.000.000	23.650	91.607	8.427	13.065	14.804
Piscina 12	12	11/4/2018	6.600.000	13.860	67.994	6.785	8.352	9.617
Piscina 13	11	19/4/2018	2.700.000	8.549	73.384	4.828	8.690	9.911
Piscina 14	10	3/4/2018	15.900.000	34.185	82.856	5.772	6.892	7.850
Piscina 15	13	20/4/2018	4.225.000	13.287	80.684	4.824	9.999	11.461
Total			124.850.000	302.283	1.026.331	69.921	115.739	128.543

Elaborado por: Troncozo (2020)

De acuerdo con la información mostrada en la Tabla 6 se evidencian los costos incurridos en el cultivo del camarón relacionados con lo que ocurre en 15 piscinas. Se observan valores correspondientes a las larvas de camarón, el balanceado empleado para el alimento, el balanceado, combustible y la mano de obra directa empleada para cultivar el camarón. Los registros contables de esto se presentan de la siguiente manera:

Tabla 6

Registros contables

Detalle	Debe	Haber
1		
Inventario	1.527.078	
Efectivo		1.527.078
P/C compra de camarones		
2		
Gastos de combustible	115.739	
Efectivo		115.739
P/C compra de combustible		

Elaborado por: Troncozo (2020)

De acuerdo a la información levantada, se observa que la empresa realiza el registro de los camarones como inventario. Dentro de este registro se reporta como parte del costo del inventario los valores correspondientes a balanceados, mano de obra y fertilizantes, mientras que el gasto por combustible es tratado diferente.

Esto no está en armonía con el expuesto en la NIC 41 al mencionar lo siguiente: Un activo biológico es un animal vivo o una planta. Por lo que se debería reconocer el activo biológico que la empresa está comprando para la producción de camarón.

Por otro lado, se tiene que un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto en el caso, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

En conclusión, todo esto se verá reflejado en la presentación razonable del estado de situación financiera, los inventarios estarán sobrevalorados y los activos biológicos subvaluados, además de la afectación en el estado de resultado integral por el cálculo de la participación a trabajadores e impuesto a la renta. Si se paga impuestos sobre las ganancias por medición del valor razonable menos los costos de venta, sin

que se haya efectuado la venta, esto perjudicará al capital del trabajo de la empresa, es decir, se debería pagar impuesto al momento de la venta cuando se generen entradas de efectivo (o cuentas por cobrar), por lo que la normativa tributaria establece que se cree un pasivo por impuesto diferido el cual será liquidado en el momento de la venta del activo.

3.5.2. Análisis de las entrevistas

Entrevista contador 1

1. ¿Cuáles fueron los principales desafíos en la adopción de las NIIF?

R. Dentro de los principales desafíos que se tiene en la adopción de las NIIF se encuentran las nuevas políticas que se tuvieron que aplicar al inicio de su implementación. Este fue un cambio grande, es decir, el hecho de pasar de las NEC a las NIIF y de medir el impacto que se tenía en la contabilidad de las empresas.

Adicionalmente, como profesionales tuvimos que prepararnos y, dependiendo del área en el cual se desarrolle el profesional, se tendrá que especializar en ciertas NIIF para poder aplicarlas de la forma correcta.

2. ¿Cuentan con procesos establecidos para la aplicación de la NIC 41 y para la valoración de los activos biológicos? ¿Cómo contabilizan a los camarones?

R. No se tienen procesos establecidos para la aplicación de la norma y no hay un procedimiento de medición del valor razonable, puesto que resulta menos dificultoso medir el producto como inventario.

Una actividad común dentro del sector camaronero es esperar a que se realice la cosecha de las piscinas para contabilizar como inventario a los camarones que se obtienen.

3. ¿Han recibido capacitación por parte de la administración de la empresa?

R. No se ha recibido una capacitación programada por parte de la empresa, pero he tratado de capacitarme asistiendo a cursos.

4. ¿Los activos biológicos lo mide al costo o al valor razonable menos costos de venta? ¿Cuáles son los principales problemas al medir el valor razonable del camarón?

R. Como no contamos con procesos establecidos por escrito para la aplicación de la NIC 41 y dado a que no conocemos ni tenemos la experiencia práctica de emplear el modelo de valoración a valor razonable, los activos biológicos lo registramos y medimos al costo histórico. Por otro lado, también creemos que medir a valor razonable el activo biológico involucra excesivo pago de impuestos ya sea a la renta, participación a trabajadores, entre otros.

Los principales problemas que se tienen con la medición del valor razonable son cuando no existe un mercado activo en el cual se pueda cotizar el precio del camarón. Esto dificulta identificar si existe alguna ganancia o pérdida por medición al valor razonable del producto que se está preparando.

5. ¿Cuál es el impacto contable y tributario que ha observado en los estados financieros de la empresa?

R. Se pretende que los estados financieros de la entidad representen fielmente la situación de las transacciones dadas, pero si no se lleva un adecuado control de los activos biológicos, la información presentada en los informes financieros no sería razonable y más aún si se presenta la información como inventario en lugar de como activos biológicos.

Por otro lado, el impacto tributario está centrado en la participación a trabajadores. En vista de que esta participación es calculada sobre los resultados de la base contable, se tienen que una ganancia o pérdida por medición al valor razonable de los activos biológicos afectaría al cálculo de este beneficio social y a la base

imponible del impuesto a la renta, además de los impuestos diferidos que surgen de tal efecto.

Entrevista contador 2

1. ¿Cuáles fueron los principales desafíos en la adopción de las NIIF?

R. Los principales desafíos que se tiene en la aplicación de las NIIF son los criterios que cambian de año en año, por lo que se tiene que actualizar los conocimientos para aplicar los cambios de las nuevas normas. Otro factor que considero influye en la adopción de las NIIF son las técnicas de valoración, puesto que ahora se emplea un enfoque de mercado para proceder a realizar la valoración del elemento de los estados financieros, y la introducción del valor razonable le ha dado valor agregado a este proceso.

2. ¿Cuentan con procesos establecidos para la aplicación de la NIC 41 y para la valoración de los activos biológicos? ¿Cómo contabilizan a los camarones??

R. La empresa sí cuenta con procedimientos para la aplicación de la normativa contable, esto ha permitido que se aplique la norma en el tratamiento de los activos biológicos de la entidad, pero se han presentado problemas al momento de medir el valor razonable de los elementos, lo que ha provocado que se intente buscar simplicidad al medir tales valores.

Como práctica común en el sector camaronero es registrar como inventario a los camarones cosechados de las piscinas, por la dificultad que tenemos en la valoración de los activos biológicos y a pesar de contar con procesos establecidos, hemos adoptado esta práctica hasta que podamos registrarlo y valorarlo como dice la NIC 41.

3. ¿Han recibido capacitación por parte de la administración de la empresa?

R. La gerencia ha implementado un sistema de capacitación producto de conversaciones con el departamento de contabilidad. Por lo que hemos logrado contar con capacitación para aplicar los cambios en las normativas contables que frecuentemente ocurren cada año.

4. ¿Los activos biológicos lo mide al costo o al valor razonable menos costos de venta? ¿Cuáles son los principales problemas al medir el valor razonable del camarón?

R. Los activos biológicos los medimos al costo por la dificultad que existe en valorarlo a su valor razonable menos costos de venta.

Se han presentado inconsistencias al momento de determinar en qué momento de ciclo productivo el camarón se encuentra y cual sería un precio estimado se venta en el mercado, en un caso de disponer del camarón en aquel momento.

5. ¿Cuál es el impacto contable y tributario que ha observado en los estados financieros de la empresa?

R. El impacto que se ha identificado producto de la aplicación de esta normativa es el efecto que se tiene en los impuestos diferidos y en el pago de la participación a los trabajadores.

Análisis de las entrevistas

Luego de levantar la información por medio de las entrevistas, se tienen las siguientes conclusiones:

La aplicación de las NIIF supone un reto para los elaboradores de información financiera, puesto que se enfrentan hacia la implementación de nuevos principios y formas de reconocimiento; así como de medición de los elementos de los estados financieros. Por otro lado, los entrevistados afirman que la introducción de cambios constantes en las normas dificulta su aplicación y hace necesario la actualización de conocimiento para poder realizar la aplicación de tales cambios de forma correcta y que la información refleje la situación de la empresa.

Otro factor identificado en el levantamiento de información es la falta de procedimientos contables para una correcta aplicación de la normativa NIC 41. Esta falta de procedimientos y de formalismo dificulta la aplicación de la normativa impidiendo realizar una adecuada gestión de la aplicación de los principios contable y del reconocimiento del valor razonable de tales activos.

La capacitación juega un papel relevante en la generación de la información financiera. Dado los constantes cambios que se tienen en la normativa contable, es importante que se empleen programas de capacitación al personal responsable de la generación de la información financiera, pero se observó que en un caso el entrevistado afirmaba haber recibido capacitación luego de conversaciones con la gerencia, mientras que, en otro caso, se presentaba una falta de capacitación que incidía en la preparación de información financiera.

Una de las preguntas finales intentaba determinar los problemas que se tienen en la medición del valor razonable de los activos biológicos. Se identificó que el ciclo productivo del camarón tenía una incidencia en la medición del valor razonable, puesto que en ciertas etapas del proceso no se tenía un mercado activo para determinar si se podía disponer de los elementos y lograr una venta, lo que dificultaba la medición del valor razonable. A esto se suma la falta de formalidad al llevar los procesos que permiten una medición correcta.

Las empresas miden sus activos biológicos al costo y no al valor razonable menos costo de venta como dice la norma. Por otro lado, registran como inventario a los activos biológicos por la práctica propia del sector. Finalmente, el impacto tributario estuvo centrado en la generación de los impuestos diferidos y el cálculo de la participación a trabajadores, puesto que una variación en la medición del valor razonable representaría un cambio en estos valores.

Las empresas creen que valorar sus activos biológicos a valor razonable representa pagar más impuestos, esto por el desconocimiento de las normativas tributarias, que señala que para el pago de impuesto a la renta y participación a trabajadores las ganancias por medición a valor razonable son exentas y se debe registrar los impuestos diferidos conforme a la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias y considerando los criterios de la NIC 41 y la NIIF 13.

Preguntas al contador experto en NIIF

1. ¿Cuáles fueron los principales desafíos en la adopción de las NIIF?

R. Los principales desafíos que se tienen producto de la aplicación de la normativa fue el proceso de adaptación a los nuevos principios que se estipulaban en la contabilidad bajo NIIF. Esto fue todo un reto, puesto que representó un cambio en la mentalidad de los profesionales contables; además de los cambios en los sistemas computacionales y la medición del impacto en los estados financieros.

2. ¿Qué procesos sugiere para la aplicación de la NIC 41?

R. Para una correcta aplicación de la NIC 41 es importante que las empresas que manejan planta o animales vivos tengan claro el ciclo productivo de los seres vivos que pretenden tratar como activo biológico, puesto que de esto depende una correcta medición del valor razonable.

Por otro lado, es importante que las empresas mantengan una formalidad en el ejercicio de sus actividades contables, para que se puedan aplicar los principios de manera uniforme y adecuada; así la información presentada en los informes financieros refleje la situación real de la entidad.

3. ¿Cuáles son los principales problemas al medir el valor razonable del camarón?

R. Los principales problemas en la medición del valor razonable giran en torno al no encontrar un mercado activo para cotizar el precio por el cual se puede disponer los activos de la entidad; esto motiva a que se empleen nuevas herramientas de medición que están sujetas a juicio del contador y que aumentan el riesgo de error.

4. En base a su experiencia, ¿Qué herramienta permite medir el valor razonable fiablemente de los activos biológicos?

R. Es necesario que se determine un mercado activo para poder medir el valor razonable de los activos biológicos, en este asunto es necesario ser conservador y tomar las consideraciones del caso para poder establecer un valor que refleje las condiciones del mercado.

5. ¿Cuál es el impacto contable y tributario que ha observado en los estados financieros de la empresa?

R. La incidencia de la medición al valor razonable de los activos biológicos está centrada la generación de impuestos diferidos, los cuales generan un tratamiento especial. Además, en el campo tributario se tienen los ajustes a realizar en la conciliación tributaria relacionados con la participación a trabajadores, la cual se calcula en base a ganancias no realizadas y que deben ser ajustadas para reflejar la armonía entre la información tributaria y la información contable.

Análisis de la entrevista

Luego de analizar la entrevista realizada al experto en NIIF se tienen las siguientes conclusiones:

Se identificó que la aplicación de la normativa contable nueva supone un reto para los participantes de elaborar la información financiera. Esto ocurrió al momento de realizar la aplicación de las NIIF en el territorio ecuatoriano.

Adicionalmente, se tiene que la falta de formalidad en el proceso contable de las entidades del sector camaronero impide que se realice una correcta aplicación de la normativa, puesto que no se tienen sentadas las bases para una correcta aplicación de la norma.

El entrevistado también mencionó que se debe tener claro el ciclo productivo del camarón para poder realizar una correcta medición del valor razonable en las distintas etapas de crecimiento, esto considerando un mercado activo en el cual se pueda determinar el precio cotizado del mismo. Lo cual lleva a analizar otro problema que se tiene al momento de medir el valor razonable y es la falta de un mercado activo para determinar si el bien puede ser vendido o no.

Finalmente, el impacto contable y tributario gira en torno a la generación y tratamiento de los impuestos diferidos los cuales surgen a medida que se mide el valor razonable de los activos biológicos. En la medición del valor razonable de los activos biológicos entra en juego las ganancias y las pérdidas por medición al valor razonable, lo cual originan los impuestos diferidos, pero, para el caso de las ganancias por medición al valor razonable, se tiene que esto entre en la participación de trabajadores, por lo que es necesario realizar ajustes para conciliar los valores financieros con los resultados tributarios.

Capítulo 4. Propuesta

4.1. Título de la Propuesta

Metodologías Contables para la medición del valor razonable de los activos biológicos en el sector camaronero “MECVR”.

4.2. Objetivos

4.2.1. Objetivo general

Estructurar metodologías para medir el valor razonable de los activos biológicos en el sector camaronero.

4.2.2. Objetivos específicos

- Indicar una metodología para medir el valor razonable de un activo biológico en ausencia de un mercado activo.
- Estimar el costo histórico de un activo biológico en el sector camaronero.
- Describir el proceso para el cálculo del valor razonable de un activo biológico a partir de los costos históricos.

4.3. Justificación

La NIC 41 transmite varias consideraciones importantes para la contabilidad del sector agrícola, incluido el requisito de presentar los activos biológicos en las declaraciones de manera discriminatoria, así como el valor razonable de estos activos, descartando la valoración del costo histórico en la mayoría de las situaciones.

Antes de la adopción de la NIC 41, la mayoría de los países midieron los activos biológicos al costo histórico o al costo de formación. Los productos agrícolas se valoran a su valor razonable o costo histórico, según los estándares contables de cada país.

Los productos agrícolas más relevantes del local son los objetivos de valoración, el valor razonable representa la cantidad que los compradores y vendedores están dispuestos a negociar con sus activos en una transacción comercial.

El valor razonable es una estimación basada en el mercado y no una valoración específica basada en la entidad un valor razonable estimado en condiciones normales de mercado es una medida de valor bien definida, por lo que no hay una pregunta importante sobre su relevancia y credibilidad. Ocurre que, para algunos activos hay disponibilidad de información o transacciones de mercado observables, para otros no.

Sin embargo, la razón de medir el valor razonable en ambos casos es estimar el precio en una transacción no forzada para vender el activo en las condiciones actuales del mercado. Una vez adoptados, estos criterios podrían dar como resultado una mayor credibilidad de las empresas y la confiabilidad de la información financiera de las empresas del sector camaronero.

4.4. Desarrollo

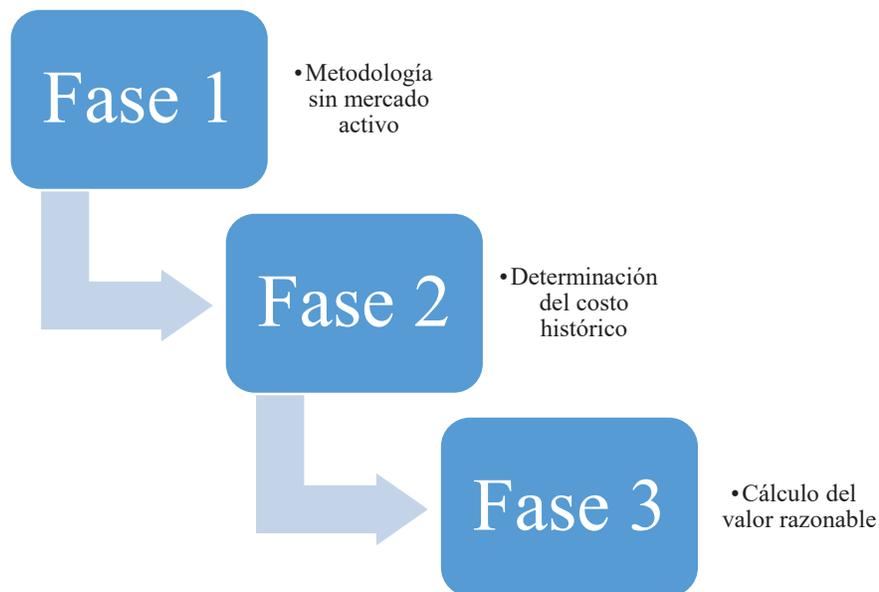


Figura 2. Fases del Proceso
Fuente: Elaborado por Troncozo (2020)

4.4.1. Metodología sin mercado activo

El cambio principal que vino con la NIC 41 es la obligación de medir los activos biológicos a valor razonable, abandonando el concepto de costo histórico, la mayoría de las veces. Antes de la aprobación de la norma, los activos biológicos generalmente se midieron al costo histórico o al costo de formación. Sin embargo, los productos agrícolas ya se valoraron al valor razonable o al costo histórico, según los estándares de contabilidad de cada país.

El valor razonable en condiciones normales de mercado es una medida de valor bien definida, y no hay una pregunta importante sobre su relevancia y credibilidad. Sin embargo, no siempre hay un mercado activo con información disponible o transacciones observables, especialmente para las especificidades de los activos biológicos.

Para aumentar la consistencia y comparabilidad de las mediciones del valor razonable y mejorar la difusión de los criterios de valoración, el IASB creó la NIIF 13, estableciendo así una jerarquía del valor razonable. Esta jerarquía de tres niveles clasifica las entradas aplicadas a las técnicas de evaluación.

Las entradas de nivel uno son la información activa del mercado que representa la evidencia más confiable del valor razonable y deben usarse siempre que sea posible sin ningún ajuste. Las entradas de nivel dos son los precios cotizados para activos idénticos o similares en mercados activos que son observables directa o indirectamente e incluyen información corroborada por el mercado. Y las entradas de nivel tres implican el uso de datos no observables, basados en suposiciones que los participantes del mercado usarían para fijar el precio del activo, incluidas las suposiciones sobre el riesgo.

Según la NIIF 13, las empresas deben desarrollar datos no observables a partir de la mejor información disponible en el momento de la valoración, incluidos los datos de la entidad. Cuando los datos no observables se desarrollan de acuerdo con las NIIF, se convierten en premisas de los participantes del mercado y cumplen el objetivo de medir el valor razonable.

Cuando no hay un mercado activo, es decir, la medición se realiza en el nivel dos o tres de la jerarquía del valor razonable, se requiere que el profesional contable tenga un cierto grado de juicio, lo que puede afectar la confiabilidad y relevancia de la información generado, además de proporcionar a los gerentes más oportunidades para administrar los resultados.

Sin embargo, cuando el mercado no es eficiente, el precio del activo determinado por este mercado puede no representar el valor razonable. Tanto el vendedor como el comprador pueden influir en los insumos utilizados en la formación del precio. En tales casos, el valor presente de los flujos de efectivo futuros debe usarse como una estimación del valor razonable.

Como esta sección tiene como objetivo proponer una metodología interdisciplinaria para medir el valor razonable de los activos biológicos, la base teórica de la propuesta se abordará, inicialmente utilizando los lentes disciplinarios de la contabilidad y la economía.

El punto central de la medición contable es el establecimiento de una medida que lleva al máximo la información contable generada a partir de la realidad económica de la equidad. En contabilidad, la medición es el proceso de asignación de valores monetarios significativos a objetos o eventos asociados con una empresa y obtenidos para permitir la agregación o desagregación, cuando sea necesario en situaciones específicas. Surgen debates intensos frente a los diversos métodos de valoración de activos que adoptan los profesionales de la contabilidad.

El flujo de caja descontado es un método de medición que permite demostrar la capacidad real de generar riqueza de un negocio o activo y puede considerarse como uno de los métodos más completos para fijar el precio de los activos. Este método se basa en la regla del valor presente, donde el valor de cualquier activo es el valor presente de sus flujos de efectivo futuros esperados, es decir, el valor presente está determinado por cantidad que ingresa y sale del efectivo, descontada a una tasa apropiada.

El valor presente neto de una empresa o un activo se puede obtener mediante la siguiente ecuación.

$$VT = \sum_{j=1}^{\infty} \frac{FCF_j}{(1+r)^j}$$

Dónde:

VT j = valor de la empresa en el momento j

FCF j = flujo de caja libre durante el período j

r = tasa de interés del mercado o costo de oportunidad

j = período de proyección

Esta ecuación representa el modelo de flujo de efectivo descontado para la medición del valor de una empresa, sin embargo, cuando se usa esta ecuación para la medición de activos aislados, se considera solo el flujo de efectivo esperado del activo evaluado en la variable FCF j .

El punto de partida para la preparación del flujo de efectivo es la determinación del Flujo de efectivo operativo (OCF), ya que el valor de un activo se obtiene descontando los flujos de efectivo esperados para él, es decir, los flujos de efectivo residual de efectivo después de realizar todos los gastos de operación e impuestos, pero antes de pagar las deudas, por el costo promedio ponderado del capital. El OCF es el mejor predictor de los flujos de efectivo futuros. Una de las opciones contables con respecto a la medición de un activo se encuentra en este punto, ya que la variable representa el flujo de efectivo esperado para el año j , y la forma en que se genera esta información implica diferencias en el valor del activo.

Sin mucho cuestionamiento, el período de proyección de los flujos de efectivo es el período en el que se esperan beneficios económicos futuros. Sin embargo, la definición de la tasa de descuento depende esencialmente de las estimaciones de riesgo inherentes a los activos evaluados para representar la tasa de mercado adecuada y, por lo tanto, son difíciles de establecer.

El papel de la tasa de descuento es traducir el valor esperado de los flujos de efectivo al valor presente, y esto justifica su importancia, dificultad de obtener y no unanimidad entre los responsables de la medición de activos. Se considera esta tasa como una de las estimaciones más importantes en el cálculo del valor presente de los flujos de efectivo.

Por lo que, en las evaluaciones de flujo de efectivo con descuento, las tasas de descuento deben reflejar el grado de riesgo de los flujos de efectivo y pueden entenderse como el rendimiento mínimo requerido para atraer inversiones. Entre las tasas de descuento más utilizadas por el mercado, cabe mencionar el Modelo de fijación de precios de activos de capital (CAPM) y el modelo de Costo promedio de capital ponderado (WACC).

El modelo CAPM permite calcular el costo del capital. En el modelo CAPM, el rendimiento esperado de un activo es igual al rendimiento de un título libre de riesgo más el riesgo sistemático (beta) multiplicado por la diferencia entre el rendimiento esperado de una cartera de mercado y el rendimiento de un título libre de riesgo.

El modelo considera la competencia perfecta, los costos de transacción cero, la aversión al riesgo, las creencias y perspectivas idénticas de los inversores y la distribución normal de los rendimientos de los títulos. Las dificultades de aplicar CAPM en los mercados emergentes se encuentran en sus propias premisas, ya que la condición de eficiencia del mercado generalmente no se cumple en estos mercados.

A partir del modelo original, se desarrollaron varios modelos centrados en las particularidades de los mercados emergentes, como el CAPM híbrido ajustado (AH-CAPM) propuesto por Pereiro (2001). La volatilidad del mercado emergente hace que los datos sean inestables, dificultando la medición de betas y primas por riesgo de mercado y resultando en una pérdida de confiabilidad de la información generada en base a estos datos.

Para minimizar estos problemas, Pereiro (2001) propuso el modelo AH-CAPM, que utiliza datos del mercado global y local, como se presenta en la siguiente ecuación.

$$K_c = Rf_g + R_c + \beta_{C_{LG}}[\beta_{GG}(R_{MG} - Rf_G)](1 - R^2)$$

Dónde:

K_e = costo de capital

Rf_g = tasa global libre de riesgo

R_c = prima de riesgo país

$\beta_{C_{LG}}$ = Beta del país

β_{GG} = Beta no apalancada promedio de compañías comparables que cotizan en el mercado global

R MG = retorno del mercado global

R² = coeficiente de determinación de la regresión entre la volatilidad de las acciones del mercado interno frente a la variación del riesgo país.

El modelo AH-CAPM ajusta la prima del mercado global al mercado local utilizando un β_{GG} que representa matemáticamente la pendiente de la regresión entre el mercado local y los índices del mercado global. Según Pereiro (2001), la ventaja de este modelo es la inclusión simplificada de datos del mercado global. Sin embargo, el modelo supone que hay estabilidad entre las versiones beta, globales y locales, y esto afecta los resultados.

Dada la capacidad de la compañía para financiar tanto el capital como el capital de terceros, la tasa de descuento sugerida para este caso es WACC. WACC es la tasa de descuento aplicada a los flujos de efectivo futuros esperados disponibles para que la compañía determine su valor razonable, que se determina mediante la siguiente ecuación.

$$WACC = \left[k_e \left(\frac{PL}{P + PL} \right) \right] + \left[(K_i(1 - T)) \left(\frac{P}{P + PL} \right) \right]$$

Dónde:

k_e = costo de capital

K_i = costo del capital de terceros

T = tasa de impuesto de sociedades

P = valor de la deuda de la empresa

PL = valor del patrimonio de la empresa

$(P + PL) =$ valor total de la financiación de la empresa (patrimonio y deuda).

El WACC está determinado por el riesgo económico de la inversión de una empresa, al elegir el tipo de capital que minimiza los riesgos financieros y por el costo del financiamiento externo. Esta tasa mide el costo de capital y de terceros; por lo tanto, es equivalente a la tasa de descuento de los flujos de efectivo operativos y representa el costo total de capital de la empresa.

4.4.2. Determinación del costo histórico

Para poder determinar el costo histórico de los activos biológicos es importante seguir una guía metodológica basada en las normativas contables, en este sentido la NIC 41 entrega las bases contables y financieras relacionadas con la actividad agrícola. Siguiendo la medida dispuesta por la normativa, la determinación del costo histórico empieza por el reconocimiento y medición del activo, tomando en consideración el reconocimiento inicial y el reconocimiento final del activo durante el periodo, además de considerar los costos de venta.

En esa medida, el activo biológico será reconocido inicialmente por su costo operacional, y gastos como fertilizantes, combustible y mano de obra. Cabe mencionar, que el tratamiento contable empieza desde la compra o adquisición de larvas a su proveedor, para ello se realiza el siguiente asiento contable a valor razonable.

Tabla 7

Asiento adquisición de activo biológico

Detalle	Debe	Haber
Activo biológico (Costo histórico)	\$ 9.045,00	
Efectivo		\$ 9.045,00
R//. Adquisición de activo biológico		

Elaborado por: Troncozo (2020)

Para registrar el asiento contable por adquisición de activos biológicos es necesario hacer al valor razonable, en esta medida el proceso tomará en cuenta los costos y gastos incurridos para complementar el proceso de producción o engorde del camarón, además de mostrar sus respectivos asientos contables.

Tabla 8.
CIF sector camaronero

Piscinas	Larvas Cantidad	Larvas Costos	Balanceados	Fertilizantes	Combustible directo	MOD
Piscina 1	4.800.000	15.313	171.282	7.078	13.863	15.554
Piscina 2	2.415.000	7.647	64.113	4.878	10.354	11.703
Piscina 3	15.085.000	32.433	46.751	3.307	6.853	7.817
Piscina 4	2.700.000	8.549	67.798	3.528	7.051	7.950
Piscina 5	4.875.000	15.331	87.970	4.001	10.532	12.152
Piscina 6	12.295.000	27.049	6.303	1.861	3.927	3.327
Piscina 7	3.705.000	15.089	588	2.659	1.475	1.089
Piscina 8	4.550.000	14.540	184.801	8.765	12.853	13.955
Piscina 9	20.000.000	42.000	200	2.706	1.344	992
Piscina 10	14.000.000	30.800	-	503	489	361
Piscina 11	11.000.000	23.650	91.607	8.427	13.065	14.804
Piscina 12	6.600.000	13.860	67.994	6.785	8.352	9.617
Piscina 13	2.700.000	8.549	73.384	4.828	8.690	9.911
Piscina 14	15.900.000	34.185	82.856	5.772	6.892	7.850
Piscina 15	4.225.000	13.287	80.684	4.824	9.999	11.461
		302.283	1.026.331	69.921	115.739	128.543

Elaborado por: Troncozo (2020)

El proceso para engordar al camarón requiere de una serie de costos y gastos, la Tabla 8, muestra el proceso por el cual deben pasar cada piscina con larvas para obtener el producto final, los costos de producción durante el proceso fueron, el balanceado, los fertilizantes, combustible y la Mano de Obra Directa (MOD). Otros costos y gastos que pueden presentar son las depreciaciones y los gastos de sueldos y salarios.

Adicional a los costos de producción, se deben estimar los Costos Indirectos de Fabricación (CIF), basándose en el número de hectáreas que cubre cada piscina, es decir, si la empresa camaronera cuenta con un total de 350 hectáreas ocupadas por las 15 piscinas, y un total de CIF que incrementan en \$ 55.640, entonces los CIF por cada mes y por cada hectárea serían de \$ 159,00.

$$CIF \text{ mensual por hectárea} = \$ \frac{55.640,00}{350} = \$ 159,00$$

Su asiento contable por los CIF sería por el valor de \$ 55.640,00, ya que, sus registros se los realiza mes a mes, de la siguiente manera:

Tabla 9.
Asiento por los CIF

Detalle	Debe	Haber
Activo biológico (Costo histórico)	\$ 55.640,00	
Efectivo		\$ 55.640,00
R//. CIF a costo histórico		

Elaborado por: Troncozo (2020)

El precio que consideran los productores de camarón es en base a los precios que maneja el sector camaronero, sin embargo, no se cuenta con un mercado activo que registren los mismos activos o similares a los activos registrados en fechas iniciales, en esta medida, el precio que maneja está en función de la demanda internacional, que, además, se caracterizan por manejar precios muy variables.

Cuando no se cuenta con precios de mercado, o si se cuenta, pero resultan ser poco fiables, entonces las NIC 41 sección 34 (2019) establece:

Una subvención del gobierno incondicional, relacionada con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos los costos de venta, se reconocerá en el resultado del periodo cuando, y sólo cuando, tal subvención se convierta en exigible. (p. 5)

La norma indica básicamente que, los activos biológicos deberían ser medidos y registrados a su valor razonable, diferenciado de los costos de venta, y otros costos o desgastes relacionados con la operación de la empresa, entre ellos, podría darse el caso de las depreciaciones por ser pérdidas acumuladas durante todo un periodo.

Por su parte, el costo histórico se lo realiza a través de los costos incurridos durante su proceso y tiempo de cosecha, entregando así la valoración real de los activos biológicos por cada semana. Bajo este criterio, se procede a entregar los siguientes reportes semanales, donde se encuentran los costos y gastos incurridos durante la producción.

4.4.2.1. Valoración del activo biológico (semana 1)

Durante la primera semana los camarones se encuentran aún en su proceso de engorde, por lo que, no se puede apreciar aún principios de sobrevivencia, por esta razón, se sugiere hacer esta práctica después de un mes aproximadamente. Después de llevar a cabo el proceso de siembra se procede a registrar el asiento medido a su histórico.

Tabla 10.
Costos (semana 1)

Balanceado	Fertilizantes	Combustible	MOD	Otros costos indirectos	Total costos de producción
\$ 298	\$ 7	\$ 813	\$ 298	\$ 883	\$ 2.299

Elaborado por: Troncozo (2020)

Tabla 11.

Asiento contable a costo histórico (semana 1)

Cuentas	Debe	Haber
Activo biológico (costo histórico)	\$ 2.299	
Efectivo		\$ 2.299

Elaborado por: Troncozo (2020)

El costo histórico del activo biológico en la primera semana registra \$ 2.299, luego de haber considerado los costos incurridos durante la primera semana. Por el momento tanto el costo de adquisición y los otros costos incurridos de la primera semana suma un total de \$ 11.044 de activos biológicos a su costo histórico.

4.4.2.2. Valoración del activo biológico (semana 2, 3 y 4)

A finales de la cuarta semana las larvas empiezan a presentar engorde y un peso de 3 gramos, sin embargo, este peso aun no es adecuado para ponerlo a la venta, al completar casi el mes, las larvas muestran desarrollo, gracias al proceso y tratamiento que se les ha entregado. Los costos de producción durante ese tiempo fueron de \$ 12.633, se procede a realizar su registro contable.

Tabla 12.

Costos (semana 2,3, y 4)

Balanceado	Fertilizantes	Combustible	MOD	Otros costos indirectos	Total costos de producción
\$ 3.925	\$ 27	\$ 2.197	\$ 3.817	\$ 2.667	\$ 12.633

Elaborado por: Troncozo (2020)

Tabla 13.

Asiento contable a costo histórico (semana 2,3, y 4)

Cuentas	Debe	Haber
Activo biológico (costo histórico)	\$ 12.633	
Efectivo		\$ 12.633

Elaborado por: Troncozo (2020)

El costo histórico de los activos biológicos dentro de las tres semanas suma un total de \$ 12.633, donde sus costos y gastos son incurridos por el uso de fertilizantes, combustible y MOD y otros costos indirectos de fabricación.

4.4.2.3. Valoración del activo biológico (semana 5, 6, 7 y 8)

Durante el primer mes, los activos biológicos han registrado su costo histórico con el propósito de dar principios de sobrevivencia y desarrollo de los camarones, durante las próximas cuatro semanas, los camarones pasan de un peso de 3 gramos a 8 gramos. Cabe recalcar, que el peso de los camarones aun no cumple las condiciones de comercialización, además que, para este tiempo, ya se perciben algunos camarones que no sobrevivieron al proceso, estas pérdidas son asignadas a otros costos indirectos.

Tabla 14.
Costos (semana 5, 6, 7 y 8)

Balanceado	Fertilizantes	Combustible	MOD	Otros costos indirectos	Total costos de producción
\$ 6.981	\$ 329	\$ 4.023	\$ 1.477	\$ 4.045	\$ 16.855

Elaborado por: Troncozo (2020)

Tabla 15.
Asiento contable a costo histórico (semana 5, 6, 7 y 8)

Cuentas	Debe	Haber
Activo biológico (costo histórico)	\$ 16.855	
Efectivo		\$ 16.855

Elaborado por: Troncozo (2020)

4.4.2.4. Valoración del activo biológico (semana 9, 10,11 y12)

Durante las últimas cuatro semanas, los camarones ya presentan un mejor desarrollo, y cumplen con las condiciones de comercialización. De la misma manera, su proceso ha incurrido en costos y gastos a tribuidos a su conversión. El peso de los camarones presenta mayor condición y valor, pasando de 8 gramos registrados en el proceso anterior, a 12 gramos, con una tasa de sobrevivencia menor.

Tabla 16.
Costos (semana 9, 10, 11 y 12)

Balanceado	Fertilizantes	Combustible	MOD	Otros costos indirectos	Total costos de producción
\$ 6.981	\$ 329	\$ 4.023	\$ 1.477	\$ 4.045	\$ 16.855

Elaborado por: Troncozo (2020)

Tabla 17.
Asiento contable a costo histórico (semana 9, 10, 11 y 12)

Cuentas	Debe	Haber
Activo biológico (costo histórico)	\$ 16.855	
Efectivo		\$ 16.855

Elaborado por: Troncozo (2020)

El proceso que ha mantenido la camaronera ha durado tres meses, en todo ese tiempo, los activos biológicos han sido registrados a su costo histórico por cada semana, mientras presentaban un significativo valor agregado en el activo. Debido a todo ese proceso medido a costo histórico pasa a su valor razonable en \$ 113.327.

Tabla 18.
Ajuste de activo biológico a valor razonable

Cuentas	Debe	Haber
Activo biológico (Valor razonable)	\$ 113.327	
Activo biológico (costo histórico)		\$ 113.327

Elaborado por: Troncozo (2020)

4.4.3. Cálculo del valor razonable

Con el propósito de hacer un cálculo fiable del valor razonable, se debe realizar el siguiente proceso:

1. Obtener distribución de biomasa
2. Establecer las estadísticas de cosecha o clasificación del producto
3. Relacionar tallas, estadísticas de cosecha y precio de mercado.
4. Valor razonable por clasificación de camarones en piscina

4.4.3.1. Distribución de biomasa

Tabla 19.

Biomasa anterior y actual

Mm	Nº.	Peso total	Peso promedio	% N°.
125	26	383	14,73	30%
105	72	884	12,28	70%
Total	98	1.267	12,93	100%

Elaborado por: Troncozo (2020)

La distribución de la biomasa, hace referencia a las variaciones que presenta la mortalidad de la cría durante las semanas de producción, básicamente las primeras semanas no presenta una elevada tasa de mortalidad, pero al final del proceso siempre va a resultar una mayor tasa de mortalidad, esto se debe, a factores de climatización, transporte, entre otros.

4.4.3.2. Estadísticas de cosecha

Para poder establecer una estadística de cosecha, es necesario considerar las últimas cosechas realizadas en cada piscina, además que debe ser clasificada de acuerdo a su aspecto o forma, y también por la calidad, algunas empresas del sector camaronero lo identifican por ser camarones enteros o descabezados, además de clasificarlo por menor o mayor calidad.

A: Mayor calidad

B: Menos calidad

Tabla 20.

Estadística de cosecha

Clase o categoría		1	2	3	4	5	6	P.P
Entero	A	49.10%	85.15%	36.02%	30.94%	47.42%	51.23%	49.98%
	B	25.97%	2.21%	54.59%	4.70%	6.65%	39.61%	22.29%
Cola	A	17.81%	7.93%	4.45%	9.86%	0.00%	3.22%	7.21%
	B	7.12%	4.71%	4.94%	54.50%	45.93%	5.94%	20.52%
Total		100%						

Elaborado por: Troncozo (2020)

4.4.3.3. Comparación de estadísticas de cosecha, tallas y precios de mercado

Tabla 21.

Comparación de tallas, cosecha y precios de mercado

Clase o categoría		Peso prom.	Nº. enteros colas en un Kg libras	Talla Comercial	Precio	% libras
Entero	A	14,73	82	70 - 80	3.75	49.98%
	B		82	70 - 80	3.49	22.29%
Cola	A		49	51 - 60	2.78	7.21%
	B		49	51 - 60	1.96	20.52%
Entero	A	12,28	77	80 - 100	3.96	49.98%
	B		77	80 - 100	3.95	22.29%
Cola	A		67	61 - 70	2.24	7.21%
	B		67	61 - 100	1.72	20.52%

Elaborado por: Troncozo (2020)

4.4.3.4. Valor razonable por clasificación de camarones en piscina

Para terminar el cálculo o estimación a valor razonable de la producción de camarones es importante relacionar todas sus clasificaciones de precios, calidad talla y peso para llegar a un valor razonable del producto, mismo será registrado por la diferencia entre el valor razonable menos los costos históricos.

Tabla 22.

Clasificación de camarones en piscina

Clase o categoría		Peso prom. gr	Talla	Precio (\$)	Peso total libra	% cosecha	Peso por clasificación libras	Peso por clasificación Kg	Valor razonable por clasificación
Entero	A	14,73	70 - 80	3.75	17.856	49.98%	8.186	4.785	17.944
	B		70 - 80	3.49		22.29%	4.673	3.678	12.836
Cola	A		51 - 60	2.78		7.21%	5.742	25.489	15.963
	B		51 - 60	1.96		20.52%	1.359	795	2.664
Entero	A	12,28	80 - 100	3.96	31.634	49.98%	17.351	9.897	49.315
	B		80 - 100	3.95		22.29%	9.906	5.496	25.457
Cola	A		61 - 70	2.24		7.21%	997	2.259	2.233
	B		61 - 100	1.72		20.52%	2.568	636	4.417
Total					49.49		50.782	53.035	130.829

Elaborado por: Troncozo (2020)

Una vez obtenido el valor razonable de los activos biológicos y los costos históricos incurridos durante todo el proceso de producción se procede a realizar su asiento contable medido a valor razonable.

Tabla 23.

Asiento contable a valor razonable de los activos biológicos

Cuentas	Debe	Haber
Activo biológico (Valor razonable)	\$ 17.502	
Ganancias (Valor razonable)		\$ 17.502

Elaborado por: Troncozo (2020)

Su resultado se debe a la disminución de su valor razonable obtenido por la clasificación de talla, precio, cosecha y peso de los activos biológicos, menos los costos históricos que sumaban un total de \$ 113.327, que como resultado se obtiene \$ 17.502 en los activos biológicos a valor razonable.

Si bien es cierto las ganancias se reconoce dentro del resultado del período, según la normativa tributaria aplicable en nuestro país para efectos de cálculo de participación de trabajadores se resta, al igual para el cálculo del impuesto a la renta; no obstante, de aquello, debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido porque aún no se ha realizado la venta del activo biológico.

Del valor de \$ 17,502 el 15% será para los trabajadores en el momento que se disponga de esos activos, es decir, \$ 2.625 quedando una ganancia de \$ 14.877 al cual se le calcula el 22% para impuestos a las ganancias.

Utilizando el método del pasivo basado en el balance de acuerdo a la NIC 12
Impuesto sobre las ganancias tenemos:

Tabla 24.

Determinación del pasivo por impuesto diferido

	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia Temporaria		Tarifa de Impuesto	Impuesto Diferido	
			Deducible	Imponible		Activo	Pasivo
Activos biológicos	113.327	113.327					
(+) Ajuste por medición activos biológicos a VR menos CVTA.	17.502	-					
Total	130.829	113.327		17.502	22%		3.273

Elaborado por: Troncozo (2020)

Los registros contables son los que siguen a continuación:

Tabla 25.

Asiento contable provisión del pasivo por impuesto diferido

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto diferido	\$ 3.273	
Pasivo por impuesto diferido		\$ 3.273

Elaborado por: Troncozo (2020)

Tabla 26.

Asiento contable cargar a resultados el impuesto diferido

Cuentas	Debe	Haber
Resultado del período	\$ 3.273	
Impuesto diferido		\$ 3.273

Elaborado por: Troncozo (2020)

Con la metodología explicada podemos decir que las empresas del sector camaronero si pueden aplicar los criterios de las NIIF y medir sus activos biológicos a valor razonable menos los costos de venta de acuerdo a NIC 41 generando información relevante y útil para los usuarios de los estados financieros.

Los beneficiarios directos de la propuesta son los usuarios de la información financiera, como los accionistas, empresarios, inversores y los beneficiarios indirectos son el personal financiero, estudiantes, profesores y otros.

Además de presentar la información financiera de forma fiable y razonable conforme a NIIF, otros de los beneficios de la propuesta es que otorgará mayor credibilidad y confianza en la información, los usuarios de los estados financieros tomarán decisiones más acertadas y servirá como una fuente de consulta tanto para estudiantes como profesores.

Otro factor que deben considerar los empresarios como beneficio de valorar los activos biológicos de acuerdo a NIIF es que mejorará sus indicadores financieros como rentabilidad, liquidez y solvencia, haciéndose más competitivo y atractivo para los inversionistas.

CONCLUSIONES

Las empresas del sector camaronero frecuentemente mostraron un proceso de producción algo complejo y confuso, debido al desconocimiento y guía metodológica del camarón en planta, así mismo, el desconocimiento de como reconocer los activos biológicos a su valor razonable y la presentación en sus estados financieros. No disponen de manuales de políticas y procedimientos por escrito para la ejecución del trabajo lo que dificulta que se desarrollen con eficiencia las funciones.

En base a estos dilemas se realizaron entrevistas a expertos en la aplicación de las normas contables y dos contadores con experiencia en empresas camaroneras, donde se puede comprender el impacto que tuvieron las empresas al pasar de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la diferente medición que ambas normativas manejan.

Por otra parte, se enfatiza sobre los análisis de situación financiera; en este caso detalles sobre el manejo de los activos biológicos encontrados en tres empresas camaroneras, como primera instancia, mostraron que en la empresa Sufalyng S.A, existe una sobrevaluación, implicando poca viabilidad para asumir la toma de decisiones, mientras que en la cuenta inventarios se muestra todo lo contrario; presentándose como subvaluación; por tal razón, se reconoció una inadecuada aplicación de las normativas NIIF.

De la misma forma, la empresa Grancomar S.A. evidenció una disminución de activos, debido a que los registran con precios menores a los del mercado actual, es decir no consideran el valor real, por lo cual existe una subvaloración; mientras que, en la Empresa Crimasa S.A, existe una sobrevaloración en la cuenta de inventarios, debido a la presencia de valores altos en relación al valor razonable, lo cual produce un incremento en el patrimonio, pero a pesar de ello, no asegura un correcto funcionamiento o una correcta aplicación de las NIIF al igual que las demás empresas analizadas.

Con base a ello, se determinó que en dichos sectores, aunque si presenta un mercado activo, se carga a la cuenta de inventarios los costos incurridos y no a los activos biológicos, donde corresponden; por esta razón, se propuso una estructura metodológica que sirva como una guía a las empresas camaroneras a mantener sus activos biológicos con el tratamiento contable adecuado, además de considerar sus procedimientos para identificar su costo histórico.

El personal no recibió capacitaciones anuales sobre las normas contables, en especial la aplicación de los criterios de las NIIF, siendo el sector camaronero un negocio que involucra una actividad de gestionar un tipo de activos biológicos como lo es el camarón, la entidad no se ha capacitado en la NIC 41 Agricultura para medir sus activos a valor razonable.

Tanto su costo histórico como la interpretación de su valor razonable son importante para la elaboración y presentación de los estados financieros, en conclusión, la correcta aplicación de las normativas y métodos o técnicas de producción en planta ayudaron a prevenir las sobrevaluaciones y subvaloraciones inexplicables en los Estados financieros, permitiendo tomar decisiones sobre datos fiables.

En el caso de que las ganancias (o pérdidas) por la medición a valor razonable menos costo de venta sean tributables sólo al momento de la venta del activo biológico, el efecto del ingreso “exento de impuestos” reconocido en el estado de resultados (o sea, la ganancia neta por la medición a valor razonable menos costo de venta), debe reflejarse como pasivo por impuesto diferido, que se liquidará (pagará), en el siguiente ejercicio económico cuando el camarón sea cosechado y vendido. Vemos que esto no se cumple en la práctica, no se registran los impuestos diferidos por cuanto los activos biológicos no están medidos a valor razonable menos su costo de venta.

Como resultado de la propuesta metodológica, los saldos mostrados en los estados financieros estuvieron presentados razonablemente, facilitaron un mejor control en aspectos tributarios y minimizará el riesgo de pérdidas y generaron mayor ganancia y rentabilidad.

RECOMENDACIONES

- Se recomienda en primera instancia diseñar e implementar manuales de políticas y procedimientos que sirvan de guía para la ejecución del proceso de producción y en las demás áreas, esto ayudará a mejorar sus controles e identificar posibles errores y corregirlos con oportunidad.
- Es recomendable realizar capacitaciones a sus colaboradores para fomentar el cumplimiento de los procesos de producción basados en las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad para una presentación razonable de la información financiera.
- Los procesos deberían ser supervisados a cabalidad para evitar el desinterés de aplicar los procesos en planta, ya que los camarones presentan cierta tasa de mortalidad, es decir presentan pérdidas de sus activos biológicos, mismo deben ser considerados dentro de sus costos.
- La valoración de los activos biológicos resulta una tarea ineludible del Contador Público en el caso de las empresas productoras de camarones. Por ello, se sugiere que esta actividad sea reflejada en los estados financieros y se realice un inventario de las larvas cuando se siembra, y un control cuando el camarón ya se encuentre en condiciones de ser llevado a procesar.
- Se recomienda el empleo del soporte técnico de expertos en cría de camarones para el cálculo del número de unidades que se tengan luego de la siembra y que se tengan en cuenta las técnicas que pudieran mejorar la producción y disminuir los costos. Además, la importancia de contar con respaldos físicos que muestren los ingresos y egresos de mercadería.

- Debe considerarse la aplicación de comparaciones de los diferentes elementos de producto con los del mercado para llegar a su valor razonable y registrarlos como tal. Sus activos biológicos deben mantenerse con el tratamiento contable adecuado, para prevenir las sobrevaloraciones y subvaloraciones en los estados financieros, permitiendo a los usuarios tomar decisiones sobre datos fiables.

- El personal debe actualizarse en las normativas tributarias que apliquen a su giro de negocio aplicando los criterios que rige en nuestro país para el cálculo del impuesto a la renta y participación a trabajadores (y registro del pasivo por impuesto diferido). Es recomendable que se registre en los estados financieros los impuestos diferidos de acuerdo a la NIC 12 Impuesto a las ganancias.

- Se sugiere que se cuente con auditorías en planta y en el proceso contable, esto mitigará el riesgo de errores, omisiones o fraude. Le indicará cuáles son sus debilidades dentro de sus procesos y esto le permitirá mejorar y fortalecer el control interno de la Compañía, sobretodo presentar estados financieros razonables y mejorar su rentabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

- Acebo, M. (2018). *Industria de Acuicultura*. FIDESBUR.
- Almario, F. (2016). Medición y alimentación. *Revista tecnologica*.
- Baena, G. (2014). *Metodología de la Investigación*. Madrid: Grupo Editorial Patri.
- Balestrini, M. A. (2011). *Como se elabora el proyecto de investigacion*. Caracas: Consultores Asociados, Servicio Editorial.
- Bustamante, A. (2017). *Los activos biológicos: su impacto contable y tributario en el sector camaronero*. Machala: Universidad Técnica de Machala.
- Calvo, A. (2014). *Tratamiento contable de los activos biológicos*. Jornadas Universitarias de Contabilidad.
- Campos, H., & Villacreses, F. (2017). NIC 41 - Activos biológicos - El impacto en la revalorización. *Eumed*.
- Castañeda, D. (2016). *El sector camaronero, y su repercusiones en el mercado internacional*. Akal.
- Claude, B. (2014). *Buenas Prácticas de Manejo para el Cultivo de Camarón*. Graphic Services.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2013). *NIC 2 Inventarios*. Consejo de Normas Internacional de Contabilidad.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2016). *Norma Internacional de Contabilidad NIC 41 Agricultura*. Londres: IFRS.
- Fierro, J. (2016). *Tratamiento contable de los activos biológicos en el sector florícola y su impacto en los estados financieros, caso práctico*. Obtenido de <http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/10181/1/T-UCE-0003-CA107-2016.pdf>
- Fornell, M. F., & Morán, L. N. (2018). *Los activos biológicos y su determinación e incidencia en los Estados Financieros*. Guayaquil: Universidad Laica Vicente Rocafuerte.
- Franco, G. (2018). *PERSPECTIVA FINANCIERA DE LOS ACTIVOS BIOLOGICOS*. Aranzandi.
- Galindo, E. M. (17 de 08 de 2013). *Metodologías de la Investigación*. Obtenido de <http://tesis-investigacion-cientifica.blogspot.com/2013/08/muestra-y-tipos-de-muestreos.html>

- Guajardo, G., & Andrade, N. (2015). *Contabilidad Financiera*. México: McGraw-Hill Interamericana.
- Icart, M. (2012). *Cómo elaborar y presentar un proyecto de investigación*. Barcelona: Universidad de Barcelona.
- Jiménez, J., & Podesta, A. (2009). *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*. CEPAL.
- Leon, F. (2015). *Valoración de los activos biológicos de acuerdo a las niif*. Match.
- Limsuwan, C. (2015). *CULTIVO DEL CAMARON*. Gedisa.
- López, C., & Becerra, O. (2019). Procedimiento para el cálculo del costo y el registro de los gastos de los servicios de mantenimiento en la Comercializadora de Tecnología de la Información. *Cofin Habana*, 42-60.
- Mantilla, S. (2018). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Colombia: Ecoe Ediciones.
- Mendoza, C., & Ortiz, O. (2016). *Contabilidad financiera para contaduría y administración*. Universidad del Norte.
- Mendoza, M., & Triviño, G. (2015). *Las niif y la valoración de activos biológicos en compañías bananeras ecuatorianas*. Obtenido de <https://www.dspace.espol.edu.ec/retrieve/93982/D-CSH153.pdf>
- Mesen, V. (2017). *Los activos biológicos, un nuevo concepto, un nuevo criterio*. Fast.
- Moreno, C. O. (2015). Reproducción natural y artificial del camarón. *Revista Interciencia*.
- NIC 41. (2019). *Agricultura*. Norma Internacional de Contabilidad .
- Ordoñez, D. (2015). *Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Gredos.
- Sampieri, R., Fernandez, C., & Baptista, M. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw-Hill.
- Supercías. (2018). *Plan de cuentas*. Quito: Superintendencia de Compañías .
- Tovar, G. I., Gómez, M., Obediente, V., Rodríguez, A., Soto, L., & Chirinos, A. (2018). Extracción biotecnológica de quitina del desecho de camarón para la producción de quitosano como bioestimulante en semillas de melón. *Agronomía Tropical*, 71-86.
- Trujillo, L., & Rivera, L. (2015). Estrategias Naturales para Mejorar el Crecimiento y el Cultivos Masivo de Camarón . *Revista Bionatura*.
- Walpole, R., & Myers, R. (2016). *Probabilidad y estadística para ingeniería y ciencias*. México: Pearson Education.

Zapata, C. (2016). Las tramas de la contabilidad: trazos para quienes empiezan su formación en contaduría pública. . *Contaduría Universidad de Antioquia*, 155-186.

ANEXOS

ANEXOS

ANEXO 1 CERTIFICADO DE VALIDACIÓN DE ESTUDIO

CERTIFICADO DE VALIDACIÓN DE ESTUDIO

Por medio de la presente certifico que he validado la Metodología “DIMEVR” presentado para la medición del valor razonable de los activos biológicos en el sector camaronero. La presente propuesta es confiable y viable, y fue revisado con la maestrante HEIDDI MAOLI TRONCOZO ALVEAR, previo a la obtención del título de Magister en Contabilidad y Auditoría de la Universidad Laica Vicente Rocafuerte.

Es todo lo que puedo decir en honor a la verdad.

Atentamente,



Emmanuel José Medina Henríquez
Magister en Ciencias Contables
Gerente General
ROSS Auditores y Consultores IASIFRS C.L.
C.C.0962072070

ANEXO 2 CERTIFICADO DE VALIDACIÓN DE ESTUDIO

CERTIFICADO DE VALIDACIÓN DE ESTUDIO

Por medio de la presente certifico que he validado la Metodología "DIMEVR" presentado para la medición del valor razonable de los activos biológicos en el sector camaronero. La presente propuesta es confiable y viable, y fue revisado con la maestrante HEIDDI MAOLI TRONCOZO ALVEAR, previo a la obtención del título de Magíster en Contabilidad y Auditoría de la Universidad Laica Vicente Rocafuerte.

Es todo lo que puedo decir en honor a la verdad.

Atentamente,



Msc. Ingrid Aldas Cando
Jefa de Administración
BALITSA S.A.
C.C.1207177112



Universidad Laica
VICENTE ROCAFUERTE
de Guayaquil

UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE DE GUAYAQUIL
MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
Instrucciones para la validación de la propuesta

1. Lea detenidamente la propuesta
2. Emita su criterio
3. Utilice las siguientes categorías

MA = Muy de acuerdo. No hay nada que mejorar

DA = De acuerdo

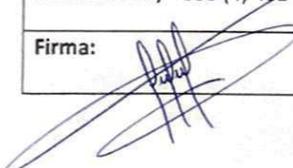
MDA = Medianamente de acuerdo

ED = En desacuerdo sin embargo hay aspectos rescatables

4. Marque con una X en la casilla correspondiente.

Nº	VALORACIÓN ASPECTOS	MA	DA	MDA	ED
1.	Coexiste conexión entre el marco teórico y la propuesta	X			
2.	Su aplicación solucionará los problemas planteados en este trabajo de investigación	X			
3.	La propuesta es viable para la toma de decisiones de los directivos	X			
4.	La implementación de la propuesta podría ayudar a los procesos y a la optimización de recursos	X			

VALIDADO POR:

Apellidos y Nombres: Medina Henríquez Emmanuel José	Cédula de identidad: 0962072070
Título / Cargo: Magíster en Ciencias Contables / Gerente General	Lugar de trabajo: Guayaquil, Puerto Santa Ana, Edificio Barlovento, piso 3, oficina 302.
Teléfono: 0988815067 / +593 (4) 461-35-67	Dirección domicilio: Avenida Junin, edificio 444, departamento B-3. Guayaquil.
Firma: 	Fecha: 21 de julio de 2020

MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN



UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE DE GUAYAQUIL

MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

Instrucciones para la validación de la propuesta

1. Lea detenidamente la propuesta
2. Emita su criterio
3. Utilice las siguientes categorías

MA = Muy de acuerdo. No hay nada que mejorar

DA = De acuerdo

MDA = Medianamente de acuerdo

ED = En desacuerdo sin embargo hay aspectos rescatables

4. Marque con una X en la casilla correspondiente.

Nº	VALORACIÓN ASPECTOS	MA	DA	MDA	ED
1.	Coexiste conexión entre el marco teórico y la propuesta	X			
2.	Su aplicación solucionará los problemas planteados en este trabajo de investigación	X			
3.	La propuesta es viable para la toma de decisiones de los directivos	X			
4.	La implementación de la propuesta podría ayudar a los procesos y a la optimización de recursos	X			

VALIDADO POR:

Apellidos y Nombres: ALDAS CANDO INGRID NARCILA	Cédula de identidad: 1207177112
Título / Cargo: MSC. EN CONTABILIDAD Y AUDITORIA / JEFA DE ADMINISTRACION	Lugar de trabajo: BALITSA S.A.
Teléfono: 0988974778	Dirección: RICAURTE VIA A CALUMA
Firma: 	Fecha: 21/07/2020

MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN

1. Datos Personales

Nombres	Emmanuel José
Apellidos	Medina Henríquez
Cédula	0962072070
Pasaporte	128640872
Fecha de nacimiento	16 de octubre de 1981
Celulares	(098) 881-50-67 y (098) 633-71-19
Correo electrónico	emedina@rossauditores.com
Dirección	Guayaquil, Ecuador.



2. Formación Académica

Educación de Tercer Nivel

Instituto	Año	Título obtenido	Registro SENESCYT
Universidad de Carabobo	2007	Licenciado en Contaduría Pública	862299490
Universidad Pedagógica Experimental Libertador	2008	Diplomado en Docencia para Profesionales no Docentes	---
Universidad Central de Venezuela	2012	Certificado de Locutor	---

Educación de Cuarto Nivel

Instituto	Año	Título obtenido	Registro SENESCYT
Universidad de Carabobo	2014	Magister en Ciencias Contables	862299615

Educación de Quinto Nivel

Instituto	Año	Título obtenido	Registro SENESCYT
Universidad de Carabobo	Actual	Doctor en Ciencias Administrativas y Gerenciales (en tesis)	---

3. Experiencia Laboral

- ✓ **ROSS Auditores y Consultores IASIFRS C.L**, desde 03-abr-2017 y en la actualidad, con el cargo de **Gerente General**. Puerto Santa Ana, Ciudad del Río, Edificio Barlovento, piso 3, oficina 302, Guayaquil, Provincia de Guayas, Ecuador, teléfono: +593 (4) 461-35-67.
- ✓ **Bicicletas Corrente, C.A.** y **Radio Energía FM, C.A.** desde el 08-oct-2009 al 31-mar-2017, con el cargo de **Gerente General del Grupo**. Calle Palmira, número 45-A, Sector Santa Eduvigis, la Cooperativa, Maracay Estado Aragua, Venezuela, teléfono: +58 (414) 460-23-23.
- ✓ **Factory Shekina, C.A.**, desde el 08-dic-2008 hasta el 29-sep-2009 con el cargo de **Gerente Administrador**. Calle "F" Conglomerado Industrial Manuel Inares Betancourt N° A1-12, Zona Industrial San Vicente II, Maracay Estado Aragua, Venezuela, teléfono: +58 (414) 457-24-01.

- ✓ **Bravo Bastidas & Asociados Contadores Públicos** desde 15-jun-2006 al 25-jul-2009 con el cargo de **Gerente Auditor**. Calle "F", Galpón 1, planta baja, parcela A-1-11, oficina 02, Zona Industrial San Vicente II, Maracay Estado Aragua, Venezuela, teléfono: +58 (243) 237 2055.

4. Actualización Profesional

- ✓ **Curso de Inglés**, Universidad de Carabobo, Campus la Morita, julio 2007.
- ✓ **XI Jornadas de Actualización Profesional**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 19 y 20 de septiembre 2008.
- ✓ **Jornadas en Normas Internacionales de Información Financiera con motivo del 35 Aniversario**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 31 de octubre 2008.
- ✓ **Taller en Normas Internacionales de Información Financiera (NIC 41 Agricultura)**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 15 de agosto 2009.
- ✓ **XII Jornadas de Actualización Profesional**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 11 y 12 de septiembre 2009.
- ✓ **Instructor certificado de NIIF Plenas**, Federación de Colegios de Contadores de Venezuela, abril-2010.
- ✓ **Taller: Actualización Tributaria en Materia de I.V.A.**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 05 de junio 2010.
- ✓ **XIII Jornadas de Actualización Profesional**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 22 y 23 de octubre 2010.
- ✓ **Taller El Locutor Profesional, Lo que Debe y No Debe Hacer en Cabina**, Radio Energía 100.5 FM, 18 de noviembre 2010.
- ✓ **III Foro de Actualización Financiera**, Universidad Bicentennial de Aragua, 12 de febrero de 2011, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **Instructor certificado de NIIF para las PYME**, Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, marzo-2011 (**primer contador en Aragua con esta certificación**).
- ✓ **Curso: NIIF para las PYMES**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 05, 06 y 07-abril 2011, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **XIV Jornadas de Actualización Profesional**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 17 y 18 de junio 2011.
- ✓ **XIV Jornadas de Actualización Profesional**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 17 y 18 de junio 2011, en calidad de **Comité Organizador**.
- ✓ **Servicios Especiales Prestados por Contadores N°1**, Universidad de Carabobo, Campus la Morita, julio 2011, en calidad de **Conferencista**.



- ✓ **I Jornada de NIIF para PYMES**, Universidad de Carabobo, Campus la Morita, julio 2011, en calidad de **Profesor Responsable y Conferencista**.
- ✓ **Taller Intensivo de Oratoria**, Formando Lideres 4400, 23 y 24 de septiembre 2011.
- ✓ **I Jornada de Oratoria Moderna de la Cátedra de Auditoria**, Universidad de Carabobo, Campus la Morita, septiembre 2011, en calidad de **Profesor Responsable**.
- ✓ **III Jornada de Actualización Profesional de la Cátedra de Auditoria**, Universidad de Carabobo, Campus la Morita, julio 2012, en calidad de **Profesor Responsable**.
- ✓ **II Jornada de Oratoria Moderna de la Cátedra de Auditoria**, Universidad de Carabobo, Campus la Morita, septiembre 2012, en calidad de **Profesor Responsable**.
- ✓ **IV Jornada de la Cátedra de Auditoria**, Universidad de Carabobo, Campus la Morita, febrero 2013, en calidad de **Profesor Responsable**.
- ✓ **Administración del Portal TecnoCommerce Distribuidores www.corrente.net.ve**, Tecno-Soluciones, 14-mar-2014.
- ✓ **Taller de Transición Diferida a las VEN NIF PYME/PLENA**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 01, 02 y 03-abr-2014.
- ✓ **IV Jornada de VEN NIF PYMES**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 25-may-2014 (Maracay), 08-Jun-2014 (Coropo) y 26-jun-2014 (Cagua) en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **Simposio Binacional** entre la Universidad Autónoma de Ciudad de Juárez (México) y la Universidad de Carabobo (Venezuela) **"Redes Internas Sustentables y Comunicación en Empresas, como estrategia de Competitividad regional y transfronteriza: Virtualización de los Estudios en las Escuelas de Postgrado en Administración, Gerencia y Turismo como sus impulsores"** 01 de julio de 2015.
- ✓ **XV Jornadas de Actualización Profesional**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 19 y 20 de julio 2013, en calidad de **Comité Organizador**.
- ✓ **XV Jornadas de Actualización Profesional**, Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua, 19 y 20 de julio 2013.
- ✓ **"I Jornada de Actualización Profesional"**, Universidad de Carabobo, Campus la Morita, julio 2015, en calidad de **Conferencista (Placa)**.
- ✓ **"Jornada sobre las NIIF 9, 15 y 16 (28 horas)"**, Colegio de Contadores Federado de Pichincha, en Guayaquil los días 24, 26, 27, 28 y 29 de junio de 2017.
- ✓ **"Seminario Virtual NIIF Políticas Contables (50 horas)"**, NICSP Consultores, en Guayaquil 31 de julio de 2017.
- ✓ **"Seminario - Taller Estado de Flujo de Efectivo (12 horas)"**, Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (IICE), en Guayaquil del 06 al 08 de septiembre de 2017.

- ✓ **“Seminario: Reglamento de Auditoría de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguro”** OHM-MAG-ROSS, en Quito el 29 de septiembre de 2017, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **“Seminario: Reglamento de Auditoría de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros”** Instituto de Investigación Contable del Ecuador (IICE), en Guayaquil el 13 de octubre de 2017, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **“Semana del Contador Público Ecuatoriano”** Colegio de Contadores Públicos del Guayas y del Ecuador, en Guayaquil el 13 de noviembre de 2017, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **“Estrategias Basadas en Riesgos”** Instituto de Auditores Internos del Ecuador, en Guayaquil 28 de junio de 2018.
- ✓ **“Presentación de Estados Financieros a las SUPERCIAS, Cumplimiento, Procedimientos y Sanciones”** Colegio de Ingenieros Comerciales del Guayas, en Guayaquil 05 de julio de 2018.
- ✓ **“Conferencia Internacional Actualización NIC 12, NIIF 9, 15 y 16 para el año 2018”** Colegio de Ingenieros Comerciales del Guayas, en Guayaquil 24 de julio de 2018, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **“Conferencia Internacional Actualización NIC 12, NIIF 9, 15 y 16 para el año 2018”** Universidad de Guayaquil, en Guayaquil 30 de julio de 2018, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **“7mo Congreso Nacional de Auditoría y Control de Gestión”** Escuela Superior Politécnica del Litoral (ESPOL), en Salinas 17 y 18 de agosto de 2018, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **“Día del Contador Público Ecuatoriano”** Colegio de Ingenieros Comerciales del Guayas, en Guayaquil el 13 de noviembre de 2018, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **“V Congreso Internacional de Administración”** Colegio de Ingenieros Comerciales del Guayas e, Instituto Tecnológico ARGOS, en Guayaquil los días 23 y 24 de noviembre de 2018, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **“Seminario virtual de NIIF”** NICSP Consultores, en Guayaquil los días 04 de febrero de 2019.
- ✓ **“8vo Congreso Nacional de Auditoría y Control de Gestión”** Escuela Superior Politécnica del Litoral (ESPOL), en Salinas 21 y 22 de junio de 2019, en calidad de **Conferencista**.
- ✓ **“Diplomado en Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF 1)”** Politécnico de Colombia, en Medellín del 10 de agosto de 2019 al 13 de septiembre de 2019.
- ✓ **“Diplomado en Evaluación de Procesos Educativos”** Politécnico de Colombia, en Medellín del 07 de septiembre de 2019 al 11 de octubre de 2019.
- ✓ **“Diplomado en Docencia Virtual”** Politécnico de Colombia, en Medellín del 07 de septiembre de 2019 al 11 de octubre de 2019.

5. Participación Gremial

- ✓ **Contador Público Colegiado** Juramentado en mayo 2007.
- ✓ **Presidente del Consejo de Vigilancia de la Caja de ahorro de los Contadores Públicos del Estado Aragua**, periodo marzo 2013 y en la actualidad.
- ✓ **Facilitador en VEN NIF PYMES y GE del Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua**, desde el año 2009 hasta el año 2017.
- ✓ **Vocal de la Comisión Electoral del Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua**, periodo 2009-2011.
- ✓ **Maestro de Ceremonias del Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua**, desde el año 2009 al año 2017.
- ✓ Designado para dar las **palabras de bienvenida a los nuevos agremiados** juramentados el 21-mar-2015 y 28-mar-2015 en el Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua.
- ✓ **Miembro del Comité de Auditoria** del Colegio de Contadores Públicos del Estado Aragua durante el año 2014, para la implementación de las Normas Internacionales de Auditoria, Trabajos de Atestiguamiento y Trabajo de Revisión de Estados Financieros.
- ✓ **Trabajo de investigación seleccionado** por la Cámara Venezolana de la Industria de la Bicicleta y Afines (CAVEBICI) para ser presentado ante la Superintendencia de Precios Justos (SUNDDE) 27-feb-2015.

6. Reconocimiento Gremial

- ✓ **Orden Honorífica del Contador Público año 2015** por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

7. Actividades Docente

- ✓ **Profesor de Contabilidad** de la Universidad de Guayaquil, desde 20-may-2019 al 27-sep-2019, paralelo VE-19.
- ✓ **Profesor de Auditoría I, II y III** de la Universidad de Carabobo, Campus la Morita, desde 26-abr-2011 al 31-mar-2017.
- ✓ **Profesor de Auditoria III** de la Universidad Bicentennial de Aragua, desde 18-oct-2010 al 19-feb-2011.
- ✓ **Profesor del Diplomado en NIIF para las PYMES Teórico** en el Centro de Entrenamiento y Asistencia Técnica a las Empresas de la Universidad de Carabobo (CEATE).
- ✓ **Profesor del Diplomado en NIIF para las PYMES Práctico** en el Centro de Entrenamiento y Asistencia Técnica a las Empresas de la Universidad de Carabobo (CEATE).

- ✓ **Tutor y jurado de Trabajo de Grado** para la obtención del Título de Licenciados en Contaduría Pública desde abr-2011 a mar-2017 en la universidad de Carabobo.
- ✓ **Tutor y jurado de Trabajo de Grado** para la obtención del Título de la Maestría en Ciencias Contables desde ene-2015 a mar-2017 en la universidad de Carabobo.

8. Reconocimiento Docente

- ✓ **Certificado al Profesor Mejor Evaluado en la VI Cohorte** en el Centro de Entrenamiento y Asistencia Técnica a las Empresas de la Universidad de Carabobo (CEATE).
- ✓ **Padrino de las Promociones: 66, 70 y 71** de Licenciados en Contaduría Pública de la Universidad de Carabobo, Campus la Morita.

CURRICULUM VITAE

ALDAS CANDO INGRID NARCILA

Teléfono: 0988974778

Dirección: Ricaurte

DATOS INFORMATIVOS

FECHA DE NACIMIENTO : 6 de agosto 1991
LUGAR DE NACIMIENTO : Ricaurte
NUMERO DE CÉDULA : 120717711-2
ESTADO CIVIL : Casada
NACIONALIDAD : Ecuatoriana



ESTUDIOS REALIZADOS

PRIMARIA : Escuela Fiscal “Octavio Gerardo Icaza”
SECUNDARIA : Colegio Fiscal Técnico “Ricaurte”
BACHILLER EN : Comercio y Administración
ESPECIALIZACIÓN : Contabilidad
TERCER NIVEL : Ingeniera en Contabilidad y Auditoría
CUARTO NIVEL : Msc. En Contabilidad y Auditoría

CURSOS REALIZADOS

Actualizaciones Tributarias y sus reformas 2016
Reparto de Dividendos
Cierre Fiscal para Sociedades 2016
Seminario de Tributación.
Formación Implementador NIIF; Teoría y Práctica.
I Jornada de Emprendimiento
La Tributación En La Economía Ecuatoriana
Segundo Congreso Internacional de “Contabilidad y Auditoría” 2012
Inglés (CENID)

EXPERIENCIAS LABORALES

LUGAR : Ricaurte, vía a Caluma
CARGO : Jefa Administrativa en BALITSA S.A.
TIEMPO : 6 AÑOS

LUGAR : Caluma
CARGO : Pasante en La Cooperativa De Ahorro y Crédito “Juan Pio De Mora”
Agencia Caluma
TIEMPO : 3 Meses

LUGAR : Guayaquil
CARGO : Pasante en La Corporación Financiera Nacional
TIEMPO : 3 Meses

REFERENCIAS PERSONALES

Ing. Diana Yáñez Villasagua	Cel. 0979830972
Ing. Marcelo Moral Chiriboga	Cel. 0982889709
Ing. Esthela Bonilla Averos	Cel. 0939868950
Sr. Carlos Macías Vélez	Cel. 0969475539

Anexo 5. PREGUNTAS PARA ENTREVISTAS

1. ¿Cuáles fueron los principales desafíos en la adopción de las NIIF?
2. ¿Cuentan con procesos establecidos para la aplicación de la NIC 41 y para la valoración de los activos biológicos? ¿Cómo contabilizan a los camarones?
3. ¿Han recibido capacitación por parte de la administración de la empresa?
4. ¿Los activos biológicos lo mide al costo o al valor razonable menos costos de venta? ¿Cuáles son los principales problemas al medir el valor razonable del camarón?
5. ¿Cuál es el impacto contable y tributario que ha observado en los estados financieros de la empresa?
6. ¿Qué procesos sugiere para la aplicación de la NIC 41?
7. En base a su experiencia, ¿Qué herramienta permita medir el valor razonable fiablemente de los activos biológicos?